



DIÁRIO DA REPÚBLICA

25 de Setembro de 2009

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 2.^o trimestre de 2009

Acórdão de 6 de Maio de 2009.**Assunto:**

Recurso por Oposição de Acórdãos. Pressupostos. ETAF de 2002. Diferente Situação Fáctica. Prescrição da Dívida Exequenda.

Sumário:

- I — Aos processos iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2004 é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002.*
- II — São pressupostos expressos dos recursos para o Pleno, por oposição de acórdãos, que se trate do mesmo fundamento de direito (o que envolve estar-se perante situações fácticas substancialmente idênticas), que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução expressa oposta.*
- III — Inexiste oposição se, com referência à interpretação do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o aresto recorrido se decidiu pela subida diferida, face à não demonstração de existência de prejuízo irreparável à minguada de provada impossibilidade de a executada continuar a exercer a sua actividade comercial; e o fundamento, pela subida imediata, tendo em conta a verificação de tal prejuízo, face à existência de processo falimentar e da aí efectuada redução das dívidas reclamadas a 10%, tornando, assim, excessiva a penhora garante da totalidade da dívida exequenda.*
- IV — Isto, não obstante sempre ter sido invocada a prescrição da dívida exequenda.*
- V — Em tal circunstancialismo, não está concretizada a mesma hipótese normativa, devendo consequentemente o recurso ser julgado findo.*

Processo n.º 7/09-50.

Recorrente: Imonurba — Investimentos Imobiliários, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

Imonurba – Investimentos Imobiliários, S.A., vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul, que ordenou a subida apenas a final, de reclamação deduzida nos termos do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

a) No douto acórdão fundamento entende-se que alegada a prescrição da dívida exequenda e esta a verificar-se, torna inexigível a dívida, sendo que a prescrição também é de conhecimento oficioso e que realizando-se as diligências para penhora, por exemplo, estando a dívida prescrita, essas diligências são ilegais.

b) Estando a dívida prescrita, encontra-se preenchido o requisito do prejuízo irreparável, previsto no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, não sendo exigível prova mais ampla da consubstanciação do prazo.

c) No douto acórdão recorrido, considerou-se que a recorrente não logrou demonstrar o prejuízo irreparável na prestação de garantia, imprescindível para a subida imediata da reclamação.

d) Considerou-se, também, que a mera invocação pela executada da prescrição da obrigação tributária exequenda, não pode ter efeitos imediatos e automáticos que a prestação de garantia com vista a assegurar o seu pagamento causa, irremediavelmente, prejuízo irreparável à executada.

e) Concluindo pela improcedência do recurso, ordenando a subida da reclamação ao tribunal apenas a final, não conhecendo o objecto do recurso.

f) A recorrente entende que a posição a adoptar é aquela que se encontra plasmada no acórdão fundamento, pois a comprovação da prescrição afasta por si só a realização de quaisquer diligências tendentes à cobrança da dívida, ao mesmo tempo que torna ilegais aquelas que forem efectuadas com vista a esse fim, quando é notório a prescrição da dívida.

Termos em que se conclui existir oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, com as demais consequências legais.

E contra-alegou a Fazenda Pública no sentido da inexistência da oposição, por diversidade de situação fáctica respectiva ou, se assim se não entender, pela correcção do acórdão recorrido.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que o “recurso deve ser julgado findo”, por se não verificarem os “pressupostos do recurso de oposição de julgados, ou seja,

identidade substancial das situações fácticas em confronto e divergência de soluções quanto à mesma questão de direito”.

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

A presente reclamação iniciou-se em 2008, pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002 – cfr., desenvolvidamente, sobre o tema, o Acórdão do Pleno desta Secção, de 26 de Setembro de 2007 – recurso n.º 0452/07.

São, assim, pressupostos expressos do recurso para o Pleno, por oposição de julgados, que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução expressa oposta.

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 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 23 de Setembro de 2008, e o acórdão fundamento, de 26 de Fevereiro de 2008 — recurso n.º 02220/08, ambos do Tribunal Central Administrativo – Sul.

Falece, todavia, a pretendida oposição.

Certo que ambos os arestos se pronunciaram sobre a questão de saber se, invocada a prescrição, em reclamação efectuada nos termos do artigo 278.º do CPPT, tal invocação determina a subida imediata da reclamação, sendo que o acórdão recorrido a decidiu no sentido negativo e o fundamento na positiva.

Tal não basta, todavia, para afirmar a dita oposição pois é necessário, ainda e nomeadamente, que esteja em causa idêntica situação fáctica.

E não é o caso.

Na verdade, no acórdão recorrido entendeu-se que não havia sido demonstrado que a prestação de garantia concretizasse a existência de um prejuízo irreparável que possibilitasse tal subida imediata, nomeadamente que a requerente “ficaria impossibilitada de continuar a exercer a sua actividade comercial”.

Não assim no aresto fundamento, onde se considerou presente tal prejuízo, dada a existência de um processo falimentar e da medida aí tomada de redução das dívidas reclamadas a 10%, tornando excessiva a penhora garante do pagamento da totalidade da dívida exequenda.

Assim, foi a diversa situação fáctica a determinar decisões divergentes quanto à subida da reclamação.

De notar, até, que os dois arestos, no respeitante à problemática da subida da reclamação, interpretam o artigo 278.º do CPPT nos mesmos termos.

Assim, ambos convergem no entendimento de que não há taxatividade na elencagem constante do seu n.º 3, devendo, ainda, a reclamação subir imediatamente no caso de existência de prejuízo irreparável ou de a reclamação perder, com a subida diferida, toda a sua utilidade.

A divergência da decisão resultou, antes, da diversa situação fáctica presente em cada um deles, concretizando diferentes hipóteses normativas.

Pelo que não pode, no caso, ter-se por verificada oposição relevante.

Termos em que se acorda julgar findo o recurso – artigo 284.º, n.º 5, do CPPT.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 6 de Maio de 2009.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos.

Sumário:

Inexiste oposição, devendo o recurso ser julgado findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º do CPPT, se não são coincidentes as questões decididas no acórdão recorrido e no invocado como fundamento.

Processo n.º 17/09.
 Recorrente: Banco de Investimento Imobiliário, SA.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Banco de Investimento Imobiliário, SA, com os sinais dos autos, deduziu reclamação da decisão do órgão da execução que indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal n.º 3085-01/103985.7, a qual foi julgada improcedente por sentença da Mma. Juíza do TAF de Lisboa.

Desta sentença foi interposto recurso pelo reclamante para o TCAS que, por acórdão de 17/6/2008, negou provimento ao recurso.

Inconformada com esta decisão, dela vem agora o reclamante interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, invocando oposição entre o referido acórdão e o acórdão do STA de 20/2/2008, proferido no recurso n.º 999/07.

Nas suas alegações, formula o recorrente as seguintes conclusões:

a. A decisão recorrida, ao defender que o Pedido de Revisão, porque apresentado fora do prazo de reclamação administrativa, ainda que acompanhado da prestação de garantia idónea, não tinha a virtualidade de suspender o processo de execução, é manifestamente oposta ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção) proferido no Processo n.º 999/07, datado de 20 de Fevereiro de 2008, em que se perfilhou a tese de que, sendo o Pedido de Revisão uma verdadeira reclamação, a sua apresentação, acompanhada de prestação de garantia, suspende a execução fiscal;

b. A factualidade subjacente ao Processo n.º 999/07 referido e a do caso *sub judice*, mormente quanto à data de apresentação do Pedido de Revisão pelos sujeitos passivos de cada um dos processos, são idênticas, porquanto em ambos os casos tal pedido foi apresentado muito para além de decorrido o prazo de reclamação administrativa;

c. Constituinto o Pedido de Revisão uma verdadeira reclamação, os seus efeitos materiais, a nível de suspensão da execução, não podem ser distintos daqueles que a lei atribui à reclamação graciosa, prevista no artigo 68.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

d. O regime do Pedido de Revisão, tal como previsto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, não distingue os efeitos, a tramitação processual e as consequências do deferimento desse expediente processual nos casos em que seja apresentado “por iniciativa do contribuinte” dos casos em que ocorra “por iniciativa dos serviços”, sendo que a única diferença que existe entre as duas situações refere-se aos fundamentos permitidos (causa de pedir), não podendo o intérprete distinguir o que o legislador não distinguiu;

e. O argumento de que o Pedido de Revisão só suspende a execução quando consubstancia uma verdadeira e própria reclamação do acto não colhe à luz da inclusão, por via interpretativa, no artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de outros meios tutelares que não revestem o carácter de reclamação, como o recurso hierárquico ou a oposição à execução;

f. A *ratio legis* do referido artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário é a de permitir a suspensão da execução sempre que esteja em causa a discussão da legalidade da liquidação, como sucede no caso vertente, não se restringindo esse efeito suspensivo aos casos em que a legalidade é discutida por iniciativa do contribuinte;

g. O artigo 49.º, número 3, da Lei Geral Tributária foi alterado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, tendo sido suprimido o instituto da suspensão da contagem do prazo de prescrição, pelo que este normativo não pode ser invocado em abono da tese do tribunal *a quo*;

h. Porque à data de apresentação da primeira Reclamação estava pendente o Pedido de Revisão e, à data da apresentação da segunda Reclamação, estava também pendente a primeira Reclamação apresentada, na qual fora peticionada a sua subida imediata a juízo, a retenção ilegal daquela tem efeitos sobre a legalidade de todos os actos seguidamente praticados pelo órgão de execução que são, por natureza, ilegais;

i. Ao não apreciar separadamente o mérito das duas Reclamações apresentadas, à luz do circunstancialismo processual que presidiu a cada uma delas, a decisão recorrida não só não retirou as consequências devidas da ilegalidade da retenção da primeira Reclamação – que deveria ter sido remetida a juízo nos termos do artigo 278.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário -, como omitiu a pronúncia sobre uma questão relevante referente à segunda Reclamação, v.g., a apreciação da ilegalidade de todos os actos;

j. A decisão recorrida violou o disposto nos artigos 169.º, 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 52.º e 78.º da Lei Geral Tributária, razão pela qual a mesma deverá ser revogada, sendo substituída por outra que dê provimento à pretensão do Recorrente, dando-se provimento às reclamações apresentadas, com as legais consequências.

Contra-alegando veio a representante da Fazenda Pública defender que não existe real oposição de acórdãos mas que, ainda que assim se não decida, deve o acórdão recorrido ser confirmado por ser

portador da melhor decisão, mais justa e mais conforme com a lei, e fazer uma correcta e rigorosa aplicação da lei ao caso em questão.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que deve ser julgado findo o presente recurso, porquanto entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento não existe divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se fixados, no acórdão recorrido, os seguintes factos:

1 - Em 12.11.01 foi instaurado, contra a ora reclamante, no Serviço de Finanças de Lisboa 3, o processo de execução fiscal n.º 3085200101039857, para cobrança coerciva de dívida de IRC dos exercícios de 1997 e 1998, cujo montante ascende a € 11.746.151,10 (cfr. fls. 1 a 3 dos autos);

2 - A ora reclamante foi citada para os termos da execução fiscal assinalada em 25/01/02 (cfr. fls. 4 e 5 dos autos);

3 - Em 4/2/02, a ora reclamante dirigiu ao órgão da execução fiscal um requerimento solicitando a fixação do montante da garantia a prestar com vista à suspensão da execução fiscal, alegando, para tanto, a circunstância de as liquidações correspondentes à obrigação exequenda terem sido objecto de reclamação graciosa apresentada em 15/11/01 (cfr. fls. 6 a 24 dos autos);

4 - Em 5 de Março de 2002, a ora reclamante prestou garantia bancária, no âmbito da execução fiscal n.º 3085200101039857, no montante de € 15.710.543,85 (cfr. fls. 29 dos autos);

5 - Sobre a reclamação graciosa interposta das liquidações adicionais de IRC, relativas aos exercícios de 1997 e 1998, com os n.ºs 6420001601 e 6420007602, subjacentes à dívida exequenda, recaiu decisão de deferimento parcial, decisão esta proferida, em 21/01/04, pelo Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa (cfr. fls. 33 a 40 e 53 e 54 dos autos);

6 - Por ofício de 24/11/04, do Serviço de Finanças de Lisboa 3, foi a ora reclamante notificada para, na sequência da decisão sobre a reclamação graciosa e no prazo de 15 dias, efectuar o pagamento da dívida de € 11.541.490,23 (cfr. fls. 44);

7 - Em 13 de Dezembro de 2004, a ora reclamante dirigiu ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 3 um requerimento nos termos do qual solicitou que (e contrariamente ao que decorria do ofício identificado em 6) do probatório) fosse mantido suspenso o processo de execução fiscal, uma vez que se mantinha em discussão a legalidade da dívida em execução já que, da decisão de deferimento parcial das reclamações, havia sido interposto recurso hierárquico (cfr. fls. 49 a 75 dos autos);

8 - Conforme resulta de fls. 55 a 75 dos autos, em 01/03/04, a ora reclamante interpôs recurso hierárquico da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa interposta das liquidações adicionais de IRC de 1997 e 1998, com os n.ºs 6420001601 e 6420007602;

9 - Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 3, de 17/01/05, foi atendido o pedido formulado pela ora reclamante, a que se refere o ponto 7 do probatório, tendo sido determinada a manutenção dos efeitos suspensivos da execução fiscal, em virtude da pendência do recurso hierárquico interposto (cfr. fls. 77 dos autos);

10 - Conforme resulta da análise de fls. 87 a 104 dos autos, o recurso hierárquico interposto, a que se aludiu, foi liminarmente indeferido, com base no despacho de 6/12/06, do Subdirector-Geral, tendo tal indeferimento assentado na alegada intempestividade da sua interposição;

11 - Por ofício de 26/04/07, do Serviço de Finanças de Lisboa 3, foi a ora reclamante notificada para, na sequência da decisão sobre recurso hierárquico e no prazo de 30 dias, efectuar o pagamento da dívida em execução (cfr. fls. 104, verso);

12 - Em 10 de Maio de 2007, a ora reclamante dirigiu ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 3 um requerimento nos termos do qual solicitou que (contrariamente ao que decorria do ofício identificado em 11) do probatório) fosse mantido suspenso o processo de execução fiscal, uma vez que, na sequência da decisão do recurso hierárquico, havia sido apresentado requerimento ao abrigo do disposto no artigo 37.º do CPPT, pelo que a decisão do recurso era, até satisfação integral do requerido, ineficaz, ao que acrescia a circunstância de a reclamante ter apresentado um pedido de revisão oficiosa, formulado ao abrigo do artigo 78.º da LGT (cfr. fls. 105 a 110 e 75 dos autos);

13 - Conforme resulta do teor do ofício n.º 5006, de 15/05/07, do Serviço de Finanças de Lisboa 3, foi remetido à aqui reclamante um novo ofício de notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, por forma a que a mesma contemplasse todos os elementos legalmente exigidos e que estavam em falta (cfr. fls. 136, frente e verso, dos autos);

14 - De acordo com o ofício acima assinalado, foi renovada a comunicação efectuada à ora reclamante e que já constava do ofício de 26/04/07, a que se aludiu no ponto 11 do probatório, aí se esclarecendo que o pedido de revisão apresentado não tinha a virtualidade de, juntamente com uma garantia, suspender a execução fiscal;

15 - Inconformada com este entendimento, a ora Reclamante, em 29 de Maio de 2007, apresentou, ao abrigo do artigo 276.º do CPPT, reclamação do acto do Chefe do Serviço de Finanças, por entender ser ilegal a decisão de não suspender a execução fiscal quando está pendente um pedido de revisão e

tenha sido prestada garantia bancária; aí foi requerida a subida imediata da reclamação (cfr. fls. 137 a 165);

16 - Após a interposição da reclamação identificada no parágrafo precedente, em 18/09/07, o Chefe do Serviço de Finanças proferiu um despacho nos termos do qual reiterou o seu entendimento quanto à inexistência de um procedimento determinante da suspensão da execução fiscal, mais determinando que a execução prosseguisse a sua normal tramitação, com a extracção de mandado de penhora de bens da executada, aqui reclamante;

17 - Em 18 de Setembro de 2007, foi elaborado o auto de penhora constante de fls. 168 dos autos, nos termos do qual foi penhorado o saldo da conta bancária n.º 2273772442, do Banco Millennium BCP, de que é titular a ora reclamante, abrangendo a referida penhora o saldo de € 14.447.971,90 e, bem assim, as importâncias depositadas em quaisquer contas com esta relacionadas;

18 - Inconformada com a penhora efectuada e o mandado que a precedeu, a ora Reclamante, em 21 de Setembro de 2007, apresentou, ao abrigo do artigo 276.º do CPPT, a reclamação do acto do Chefe do Serviço de Finanças, ora em apreciação, tendo requerido a subida imediata da reclamação (cfr. fls. 137 a 165);

19 - Em 5/7/05, a ora reclamante efectuou um pedido de revisão oficiosa, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT, dirigido ao Director de Finanças de Lisboa, relativamente aos actos tributários de liquidação adicional de IRC de 1997 e 1998, com os n.ºs 6420001601 e 6420007602 (cfr. fls. 201 e 220 a 228 dos autos);

20 - Por despacho de 23/07/07, foi entendido que o pedido de revisão oficiosa foi extemporaneamente apresentado, sendo ainda insubsistente, por no caso concreto inexistir o dever legal de decisão por parte da AT (cfr. fls. 221 a 240 dos autos);

21 - A decisão referida em 20) foi comunicada à ora reclamante através do ofício n.º 61533, de 24/7/07, da Direcção de Finanças de Lisboa, constando do seu teor unicamente a menção à junção, em anexo, da decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa e o esclarecimento de que a decisão tem por base os factos e fundamentos constantes da informação que a precedeu (cfr. fls. 220 dos autos);

22 - Em 24 de Agosto de 2007, a ora reclamante, inconformada com a decisão a que o se aludiu nos parágrafos 20) e 21) supra, dirigiu ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, uma intimação para um comportamento, nos termos da qual solicitou ao Tribunal que intimasse a Direcção de Finanças de Lisboa para notificar a requerente dos elementos em falta na notificação efectuada pelo ofício n.º 61553, de 24 de Julho de 2007 (cfr. fls. 241 a 258 dos autos);

23 - O processo aludido no parágrafo precedente correu termos neste tribunal com o n.º 2356/07.5 BELS, sendo que, em 4/3/08, foi proferida decisão, nos termos da qual foi julgada procedente a intimação, tendo-se aí determinado intimar o “Director de Finanças de Lisboa a, em dez dias, nos termos do disposto no artigo 108.º do CPTA, notificar o requerente dos meios de defesa e prazos respectivos, para reagir contra o acto de arquivamento de pedido de revisão oficiosa, notificado através do ofício n.º 61553, de 24-7-2007”, isto depois de o Tribunal ter determinado a convocação da intimação para um comportamento em intimação para passagem de certidão (cfr. fls. 294 dos autos e consulta ao SITAF ao aludido processo n.º 2356/07);

24 - Sobre a presente reclamação foi proferido o despacho de 14/11/07, pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 3, nos termos do qual se defendeu a manutenção do acto reclamado e, bem assim, a prossecução da execução até final, por ter sido entendido não ocorrer, no caso, prejuízo irreparável (cfr. fls. 262 e 263 dos autos);

25 - Por despacho de 14/11/07, do Chefe do Serviço de Finanças 3, foi determinada a notificação do Millennium BCP com vista à obtenção da entrega imediata do saldo da conta n.º 22273772442 (cfr. fls. 264), tendo sido remetido, à ordem da execução fiscal a que respeita a presente reclamação, o cheque n.º 6751839033, no montante de € 14. 447.971,90 (cfr. fls. 265 dos autos);

26 - A dívida exequenda foi paga, por intermédio do cheque referenciado no parágrafo anterior, tendo a execução fiscal sido declarada extinta por pagamento (cfr. fls. 266 e 267 dos autos).

III – Vem o presente recurso interposto para este Pleno, com fundamento em que a decisão recorrida, proferida pelo TCAS em 17/6/2008, é manifestamente oposta ao acórdão deste STA, proferido no recurso n.º 999/07, em 28/2/2008.

Alega, para tanto, o recorrente que enquanto no acórdão do TCAS se defendeu que o pedido de revisão, porque apresentado fora do prazo de reclamação administrativa, ainda que acompanhado da prestação de garantia idónea, não tinha a virtualidade de suspender o processo de execução já no acórdão deste Tribunal se perfilhou a tese de que, sendo o pedido de revisão uma verdadeira reclamação, a sua apresentação, acompanhada de prestação de garantia, suspende a execução fiscal.

Sustenta, porém, o Exmo. Magistrado do MP junto deste STA no seu parecer que não se verifica a alegada oposição de julgados.

Vejamos. Como é jurisprudência deste STA, são requisitos de admissibilidade de recurso para este Pleno que os acórdãos em confronto tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação, que respeitem à mesma questão fundamental de direito e que assentem sobre soluções opostas.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos.

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

Por outro lado, é também jurisprudência pacífica deste STA que pode ser julgado findo o recurso fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, não obstante o tribunal recorrido ter considerado verificada essa oposição (v., entre outros, o acórdão de 7/5/2003, no recurso n.º 1149/02).

Ora, é precisamente essa a hipótese que se verifica no caso em apreço, já que não se verifica a alegada oposição de julgados.

Na verdade, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados a oposição entre soluções *expressas*, como vem sendo uniformemente exigido pelo STA (v., neste sentido, entre outros, os acórdãos deste Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do STA de 27-6-1995, proferido no recurso n.º 32986, de 7-5-1996, proferido no recurso n.º 36829; e de 25-6-1996, proferido no recurso n.º 35577, e ainda no mesmo sentido, os acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 13-7-1988, proferido no recurso n.º 3988, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 10-10-1989, página 29; e de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19426).

Como se disse, também, no acórdão de 6/3/2008, proferido no recurso n.º 147/07, para ocorrer a aventada oposição é indispensável que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas (v., ainda, o acórdão de 21/5/2008, no recurso n.º 460707).

E, com efeito, a questão em análise no acórdão recorrido consistia em saber se o pedido de revisão oficiosa apresentado pela reclamante ao abrigo do artigo 78.º da LGT tinha, ou não, juntamente com a garantia bancária que se encontrava prestada na execução, a virtualidade de determinar a suspensão da execução fiscal.

Tendo o TCAS considerado, então, que, independentemente da falta de notificação regular da decisão que recaiu sobre o pedido de revisão, a verdade é que tal procedimento não determinava já em concreto a suspensão da execução fiscal pela simples razão de que o pedido de revisão oficiosa fora já apresentado pela reclamante muito para além do prazo de reclamação administrativa, tendo sido indeferido por extemporaneidade.

Já no acórdão fundamento, na situação aí em análise, o STA considerou que o pedido de revisão do acto tributário constituía uma verdadeira reclamação e, como tal, podia fundamentar a suspensão da execução, não se tendo pronunciado sobre a questão da extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa, o qual, de resto, não era objecto de controvérsia no recurso.

Ou seja, não existe, assim, oposição de julgados, uma vez que tanto no acórdão fundamento, de forma explícita, como no acórdão recorrido, ainda que de forma implícita, se conclui que o pedido de revisão do acto tributário constitui uma verdadeira reclamação, desde que verificados os respectivos condicionamentos.

Sucede é que no caso do acórdão recorrido se concluiu que o procedimento de revisão oficiosa não determinava no caso concreto a suspensão da execução fiscal pela simples razão de que fora apresentado muito para além do prazo de reclamação, isto é, por circunstâncias que se prendem com a situação fáctica que lhe é subjacente.

Razão por que se terá que concluir, pois, que não existe entre os dois arestos divergência e/ou incompatibilidade que justifiquem e fundamentem o recurso apresentado.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso (artigo 284.º, n.º 5 do CPPT).

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 6 de Maio de 2009.**Assunto:**

Conceito de Taxa. Taxa de Ocupação do Subsolo. Gasoduto. Inconstitucionalidade.

Sumário:

- I— São elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta, coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público; solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.*
- II— Deve qualificar-se de taxa, dada a sua natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município pela utilização individualizada do subsolo com tubos e condutas de gás.*

Processo n.º 43/08-50.

Recorrente: LisboaGás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A.

Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo de 26 de Junho de 2007 que, concedendo provimento ao recurso interposto da sentença, pela Câmara Municipal de Lisboa, julgou improcedente a oposição que aquela sociedade deduziu à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança coerciva de taxas referentes a 1998.

Fundamentou-se a decisão em que o tributo em causa tem a natureza de taxa, que não de imposto, estando em causa uma utilização individualizada do subsolo, não afastando tal qualificação “o facto da opoente ser concessionária de um serviço público, considerando que a sua actividade [lhe proporciona] a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada e, por outro lado, não [haver] elementos que permitam afirmar que haja uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo constitui para a opoente, pelo que não se pode excluir aquela relação sinalagmática por hipotética falta de corresponsividade”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

I - O presente recurso tem por fundamento a oposição entre o duto Acórdão proferido nos presentes autos, datado de 26 de Junho de 2007, do qual se recorre, e os seguintes 4 (quatro) Acórdãos, todos proferidos pelo mesmo Tribunal:

a) Acórdão proferido em 23.10.2001, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de recurso que correram seus termos sob o n.º 5448/01;

b) Acórdão proferido em 12.03.2002, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de recurso que correram seus termos sob o n.º 5575/01;

c) Acórdão proferido em 28.05.2002, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de recurso que correram seus termos sob o n.º 6018/01;

d) Acórdão proferido em 20.04.2004, pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, nos autos de Recurso que ali correm termos sob o n.º 01256/03;

II - A questão em apreço nos autos respeita à apreciação da legalidade ou ilegalidade de um tributo designado como “taxa” cobrado anualmente à ora Recorrente por parte do Município de Lisboa pela ocupação do subsolo concelhio com as condutas, depósitos e tubagens que aquela utiliza para prestar o serviço público de distribuição de gás natural, ao abrigo do Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português em 16.12.1993;

III - O duto Acórdão recorrido considerou erroneamente que os tributos em causa têm a natureza de taxas, sendo as mesmas legais e indeferindo o pedido da sua anulação.

IV - Para fundamentar a sua decisão, o Tribunal considerou que o tributo liquidado estava conexionado com a utilização de terrenos no domínio público, sendo que o domínio público municipal abrangia o solo, o subsolo e o espaço aéreo (art. 1344.º, n.º 1 do Código Civil e art. 19.º, n.º 1, alínea c) da Lei das Finanças Locais).

V - Concluiu o referido Acórdão que a colocação de condutas e tubos no subsolo consubstanciava uma utilização individualizada deste, nos termos do n.º 2 do art. 4.º da L.G.T., uma vez que a manter-se esta utilização, excluir-se-ia a possibilidade de utilização do subsolo para outras actividades, e como

tal, seria de concluir que os tributos liquidados tinham a natureza de taxas, tendo cobertura legal na alínea c) do n.º 1 do art. 19º da Lei das Finanças Locais.

VI - Com o devido respeito, que é muito, tais considerações assentam numa errada caracterização e qualificação dos factos, o que resultou na incorrecta e insuficiente interpretação dos conceitos e normas jurídicas aplicáveis.

VII - Em primeiro lugar, a caracterização dos limites do direito de propriedade do Município face ao subsolo não se resume ao previsto no art. 1344º n.º 1 do Código Civil.

VIII - As situações jurídicas dominiais locais resultam das atribuições municipais concretas e onde não há atribuições ou competências da autarquia, não se justifica o domínio público local.

IX - Por via do Contrato de Concessão celebrado entre a ora Recorrente e o Estado Português, não foi atribuída qualquer competência ao Município de Lisboa no que respeita à instalação e manutenção dos depósitos, tubagens e condutas de distribuição do gás natural.

X - A responsabilidade pelas despesas relativas a instalação, manutenção, reparações e eventuais alterações à rede do gás foi contratualmente atribuída à GDL, S.A.

XI - Constituinte obrigação da concessionária perante o concedente o dotar-se de todas as infraestruturas e outros meios necessários, em cada momento, à exploração da concessão e promover a respectiva implantação, a cedência e utilização dos bens públicos municipais não poderiam ficar dependentes da vontade discricionária da respectiva autarquia, sob pena de ficar em risco o cumprimento das obrigações contratuais em causa.

XII - Como tem considerado o Venerando Tribunal Constitucional, nomeadamente no seu Acórdão 558/98, de 29 de Setembro (D.R. II, 11.11.98, 16044):

“a diferença específica entre imposto e taxa se situa na existência ou não de um vínculo sinalagmático que é apontado à segunda. Assim, o encargo característico das taxas representa como que (...) o preço do serviço ou da prestação de um serviço ou actividade públicas ou de uma utilidade de que o tributado beneficiará.”, ou no Acórdão 357/99, de 15 de Junho (D.R., II, 02.03.2000, 4255) onde se pode ler “como traço fundamental definidor do conceito de imposto e na sua diferenciação com o de taxa, o de unilateralidade (...) em contraste com a bilateralidade caracterizadora de taxa”.

XIII - Ora, a bilateralidade e o vínculo sinalagmático inexistem, de todo em todo, no caso concreto dos autos em apreço.

XIV - Todavia, por outro lado, o carácter bilateral e sinalagmático do conceito de “taxa” poderá ser insuficiente para permitir uma solução que leve em conta todos os factos e circunstâncias jurídicas do caso em apreço.

XV — O conceito de taxa implica também o preenchimento de diversos pressupostos cumulativos, como a existência de uma contraprestação directa e específica por parte da autarquia, em benefício do município, proporcional à vantagem concedida, sendo susceptível de avaliação monetária;

XVI - Não se verifica o preenchimento de qualquer um destes requisitos no caso em concreto.

XVII - Em primeiro lugar, à ocupação do subsolo pelos depósitos, condutas e tubagens da GDL, S. A. não corresponde qualquer contraprestação directa, específica e em benefício da ora Recorrente por parte do Município, uma vez que este não procedeu ao planeamento, implantação ou conservação e tratamento do referido equipamento.

XVIII — Em segundo lugar e conforme referido nos diversos Acórdãos proferidos pela Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo em oposição com o douto Acórdão recorrido, não basta a ocupação do Subsolo concelhio para legitimar a imposição de uma taxa, impondo-se a necessidade de utilização individualizada do mesmo.

XIX - No caso em apreço, não existe a utilização individualizada de bens do domínio público por parte da GDL, S.A, sendo certo que o beneficiário da actividade da ora Recorrente é o próprio município.

XX — A GDL, S.A. apenas ocupa e utiliza bens dominiais para a instalação e funcionamento de um serviço público que visa a satisfação de necessidades colectivas, enquanto objecto de Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português em 16.12.1993.

XXI - E ainda, à ocupação de depósitos, tubagens e condutas da GDL, S.A. no subsolo concelhio também não pode corresponder qualquer avaliação monetária, uma vez que a mesma é simplesmente indeterminável, quer pelo critério valorativo baseado nas vantagens auferidas pela GDL, S.A, quer pelo critério fundado no custo do serviço prestado.

XXII - Conforme a visão perfilhada pelos 4 (quatro) doutos Acórdãos proferidos pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que se encontram em oposição com o Acórdão dos autos, as quantias que o Município pretende cobrar a título de abertura de valas e utilização do subsolo não podem ser qualificadas como taxas, por extravasarem os limites delimitadores dessas figuras.

XXIII - Estando em causa um serviço público concedido pelo Estado aos consumidores, a cedência e utilização dos bens públicos municipais não podem ficar dependentes da vontade discricionária

da respectiva autarquia, sob pena de ficar em risco o cumprimento das obrigações contratuais em causa...

XXIV - Por outro lado, não se poderia admitir que o Estado que outorgou a Concessão, viesse posteriormente sujeitá-la a licenciamento, por via do licenciamento da ocupação do subsolo - dada a plena validade e eficácia no Ordenamento Jurídico de:

- o n.º 3, alínea b) do art. 13 do D.L. n.º 374/89, de 25 de Outubro;
- as Bases XXXIV e XXXV anexas ao D.L. n.º 33/91, de 16 de Janeiro;
- a Cláusula 25a, n.º 2, alínea a) do Contrato de Concessão.

XXV - Ainda nos termos da cláusula 23a do Contrato de Concessão, foi atribuído à ora Recorrente o direito de utilizar os bens do Estado e as demais porções dos seu domínio público para a implementação do projecto de distribuição de gás natural.

XXVI - Não faz por isso qualquer sentido que a Autarquia pudesse exigir o pagamento de uma “licença-taxa” pela ocupação do subsolo, quando tal direito de utilização já havia sido atribuído à ora Recorrente pelo Estado Português.

XXVII - Se é certo que, como consignou o douto Acórdão recorrido, “as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares” e que “a colocação de condutas e tubos no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a oponente essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público”, por outro lado tal fica prejudicado no caso concreto dos autos, uma vez que não é toda a ocupação que legitima a imposição de taxas. A taxa pressupõe uma utilização individualizada de bens semi-públicos: uma utilização que satisfaça, além das necessidades colectivas, necessidades individuais, isto é, necessidades de satisfação activa, necessidades cuja satisfação exige a procura das coisas pelo consumidor.

XXVIII - Assim sendo, não basta a ocupação do subsolo concelhio pelos depósitos, tubagens e condutas da GDL, S.A. para legitimar a imposição de uma taxa por ocupação da via pública, sendo imperativo que tal utilização satisfaça uma necessidade individualizada daquela entidade. E, louvando-se a Recorrente na mesma a fundamentação utilizada nos doutos Acórdãos que estão em oposição com o Acórdão dos autos: “No caso concreto em apreço verifica-se, precisamente, a ausência dessa utilização individualizada de bens do domínio público. Com efeito, não se trata (...) de uma utilização para satisfação de necessidades individuais da GDP. O que se verifica é a ocupação e utilização de bens dominiais para a instalação e funcionamento do serviço público; Trata-se de bens públicos que são utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas que é a existência de uma rede de distribuição de gás natural (independentemente da procura que ela venha a ter e sem que possa individualizar quem e em que medida poderá individualmente vir a usufruir das utilidades por ela proporcionadas

XXIX — As licenças em causa não eram necessárias, nem exigíveis, nunca tendo sido sequer pedidas ou emitidas (!).

XXX - No caso em concreto, o interesse e o serviço público em causa sobrepõem-se aos poderes de administração e disposição por parte do Município relativamente à porção do subsolo necessária à instalação das infra-estruturas da distribuição do gás natural e nos termos do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro, que aprovou as bases gerais da concessão a título contratual, o Município ficou privado de exercer tais poderes.

XXXI - O tributo exigido pelo Município à ora Recorrente, não só é abusivo como inconstitucional (Cfr. Acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo em 23.01.2001, 12.03.2002, 28.05.2002 e 20.04.2004 e ainda Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 02.06.1999 a propósito de uma questão semelhante).

XXXII - Na verdade, à ocupação do subsolo pelos depósitos, condutas e tubagens da GDL, S.A. não corresponde qualquer contraprestação directa, específica e em benefício da ora Recorrente por parte do Município, uma vez que este não procedeu ao planeamento, implantação ou conservação e tratamento do referido equipamento.

XXXIII - Sendo certo que, como se disse, o beneficiário final é o próprio munícipe e que quem está obrigado originariamente à realização do serviço público é o Estado Português concedente.

XXXIV - Por outro lado, e conforme referido nos diversos Acórdãos proferidos pela Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo em oposição com o douto Acórdão recorrido, não existe qualquer utilização individualizada de bens do domínio público por parte da GDL, S.A. Ao invés, o que se verifica é a ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público, objecto de Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português em 16.12.1993.

XXXV - E, por último, à ocupação de depósitos, tubagens e condutas da GDL, S.A. no subsolo concelhio não pode corresponder qualquer avaliação monetária.

XXXVI - Entende a ora Recorrente que o tributo exigido consiste antes num verdadeiro imposto, abusivamente cobrado pelo Município de Lisboa, que não possui competência para a criação de tais tributos, nos termos da alínea i) do n.º 1 do art. 165º da Constituição da República Portuguesa.

XXXVII - Conforme os doutos Acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo em 23.01.2001, 12.03.2002, 28.05.2002 e 20.04.2004: “Estando o poder tributário dos municípios limitado ao estabelecimento de taxas, as liquidações efectuadas têm de se haver como ilegais”.

XXXVIII - Deverá portanto o douto Acórdão recorrido ser substituído e perfilhada a decisão constante nos Acórdãos proferidos pela Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo em 23.01.2001, 12.03.2002, 28.05.2002 e 20.04.2004 para efeitos da alínea c) do art. 35º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, aprovada pela Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro.

E contra-alegou a Câmara Municipal de Lisboa, concluindo por sua vez:

I. A recorrente não elegeu apenas um acórdão fundamento, conforme é seu ónus.

II. Terá de ser aquilatado, quanto ao acórdão fundamento que o recorrente irá eleger, se o mesmo transitou em julgado.

III. O acórdão recorrido reflecte o entendimento da jurisprudência mais recente, contrariamente aos acórdãos fundamento invocados.

IV. Absorvendo os fundamentos expressos no douto acórdão recorrido, entendemos que o acórdão não merece qualquer censura e que, aliás, é a melhor decisão sobre a matéria em causa, tendo sido feita a devida justiça, devendo ser esta a solução consagrada na ordem jurídica.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso pois que, louvando-se nos acórdãos do STA de 9 de Maio de 2007 – recursos n.º 1223/06 e 94/07, e do Tribunal Constitucional nos processos n.º 365/03 e 354/04, “os tributos impugnados têm a natureza de uma taxa que é legal e constitucional”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1. A GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, é concessionária do serviço público da Rede de Distribuição Regional de Gás Natural de Lisboa, nos termos do Decreto-Lei n.º 33/91, de 16 de Janeiro, tendo sucedido em todos os direitos e obrigações à GDP – Gás de Portugal, SA, - art. 8.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 132/95, de 6 de Junho;

2. Nessa qualidade realizou obras inerentes à rede de distribuição de gás no subsolo.

3. A CML exigiu à GDP o pagamento do montante total de 214.250.000\$00 (€ 1.068.674,50), a título de taxa liquidada por ocupação de via pública, com tubagens de gás existentes no subsolo, referente ao ano de 1998;

4. No n.º 3 do art. 22.º da “Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais” para o ano financeiro de 1998 consta: “Equipamento das concessionárias dos serviços públicos: 3) Tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes (por metro linear ou fracção e por ano): a) com diâmetro até 20 cms – 220\$00; b) com diâmetro superior a 20 cms – 445\$00”.

Vejam, pois:

Assim, quanto à invocada oposição:

O presente processo de impugnação foi instaurado antes de 1 de Janeiro de 2004 pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984.

Nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b’) do artigo 30º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno - por oposição de julgados das Secções 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 26 de Junho de 2007, e o acórdão fundamento, de 20 de Abril de 2004 – recurso n.º 1.256/03 -, ambos to Tribunal Central Administrativo.

Ora, verifica-se efectivamente a invocada oposição.

Na verdade, ao passo que o acórdão recorrido qualificou os tributos em causa como taxas, no aresto fundamento eles foram qualificados como impostos, daí derivando a respectiva inconstitucionalidade.

Assim, a questão dos autos é a da qualificação jurídica de tais tributos, adentro do binómio taxa/imposto.

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. *Revista de Legislação e Jurisprudência* 117 - 294. E o parecer da Procuradoria-Geral da República, de 15 de Dezembro de 1991, in *Diário da República*, II Série, de 4 de Junho de 1993, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o acórdão deste Tribunal, de 10 de Fevereiro de 1983, in *Acórdãos Doutrinários* 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pp. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, p. 491 e ss., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário deste, supõe a existência de correspectividade entre duas prestações; a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública. Esta relação tem, por um lado, carácter substancial ou material, que não meramente formal mas não vai tão longe quanto os contratos sinalagmáticos: não há uma equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo até esta ser bastante superior ao custo daquele; salva sempre a “desproporção intolerável”.

Como se refere no acórdão do Tribunal Constitucional, de 12 de Março de 2002, in *Diário da República*, II Série, de 28 de Maio de 2002, - que, aliás, aqui se segue de perto, “o que é exigível é que, de um ponto de vista jurídico, o pagamento do tributo tenha a sua causa e justificação – material e não meramente formal – na percepção de um dado serviço”, não bastando “uma qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado”: para que ao tributo falte o carácter sinalagmático será necessário que essa desproporção seja manifesta e comprometa, de modo inequívoco, a correspectividade pressuposta na relação sinalagmática.

Como refere Teixeira Ribeiro, *in cit.*, p. 294, as prestações superiores ao custo continuam a ser taxas no respectivo excedente, “visto manterem o seu carácter bilateral”, não se transmudando, aí em impostos - cfr. os acórdãos do Tribunal Constitucional n.os 205/87 e 640/95 in *Diário da República*, respectivamente, I e II Séries, de 3 de Julho de 1987 e 20 de Janeiro de 1996.

Assim, há que determinar se a ocupação do subsolo pela opoente, nos preditos termos, consubstancia, ou não, uma utilização individualizada deste e no próprio interesse da impugnante.

Ora, a resposta só pode ser afirmativa, uma vez que, mantendo a recorrente “essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público”.

“O facto de a [opoente] ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada”.

Cfr. o acórdão do STA de 13 de Abril de 2005, recurso n.º 01339/04.

Cfr., ainda, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.os 365/2003 e 366/2003, de 14 de Julho de 2003, 354/2004 e 355/2004, de 19 de Maio de 2004, e 396/2006 de 28 de Junho de 2006, e do STA de 17 de Novembro de 2004 – recursos n.º 650/04 e 654/04, de 13 de Abril de 2005 – recurso n.º 1339/04, de 27 de Abril de 2005 – recurso n.º 1338/04, de 9 de Maio de 2007 – recursos n.º 648/06, 1223/06 e 94/07.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. — Domingos Brandão de Pinho (relator) — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — António José Martins Miranda de Pacheco — Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 6 de Maio de 2009.

Assunto:

Compensação de créditos. artigo 89.º, n.º 1 do CPPT. Interpretação.

Sumário:

O artigo 89.º do CPPT deve ser interpretado de forma a não se admitir a declaração de compensação de dívida de tributos por iniciativa da administração tributária enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa, sob pena de violação dos princípios da igualdade, de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP).

Processo n.º 356/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Chave Única – Mobiliário Internacional, S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Sociedade Chave Única Mobiliário Internacional, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, reclamação contra o acto de compensação levado a cabo no âmbito da execução fiscal n.º 1830200801000268, nos termos do artigo 89º do CPPT, para cobrança de IVA e juros compensatórios, no valor global de € 118.548,82.

Aquele tribunal julgou a referida reclamação procedente e anulou a decisão da AF que a ordenou (vide fls. 45 e segs.).

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso dessa sentença para esta Secção do Contencioso Tributário do STA (vide fls. 54 e segs.).

No aresto então prolatado e datado de 21/5/08, este Tribunal negou provimento ao recurso e manteve a sentença recorrida (vide fls. 176 e segs.).

Deste acórdão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão prolatado pela mesma Secção 30/7/08, in rec. n.º 133/08 (vide fls. 133).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artigo 284º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (vide fls. 151 e 133 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para alegações, nos termos do artigo 284º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

a) O artigo 89º do CPPT não contém qualquer previsão que impeça a Administração Fiscal de proceder a compensação enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação administrativa e ou contenciosa do acto de liquidação;

b) Antes se deverá entender que a Administração Tributária deve accionar a modalidade da compensação de dívida instituída nesse artigo 89.º do CPPT, logo que se verifique o incumprimento e não estiver realizada a situação expressamente excepcionada;

c) De acordo com o preceituado pelos artigos 78.º e 84.º do CPPT, a cobrança das dívidas fiscais pode ocorrer ou por pagamento voluntário ou através da cobrança coerciva;

d) Findo o prazo do pagamento voluntário, previsto nas leis tributárias, o devedor encontra-se em mora, sendo legítima a cobrança coerciva;

e) Essa cobrança é motivada pela natureza da dívida, pelo seu carácter público e pela celeridade dessa cobrança e pela respectiva afectação à satisfação das necessidades colectivas;

f) Daí que, mesmo que o devedor conteste a legalidade da dívida exequenda ou do respectivo processo, a execução não se suspende, prosseguindo até venda de bens, se a dívida não estiver garantida de forma adequada, incluindo por penhora (art. 169º do CPPT);

g) Após a introdução no ordenamento jurídico-tributário português (Decreto-Lei nº 20/97, de 21 de Janeiro) do princípio da compensação de créditos fiscais com dívidas da mesma natureza resultantes, a Administração Tributária passou a estar obrigada a aplicar os créditos de que sejam beneficiários contribuintes devedores na compensação das respectivas dívidas (artigo 110º-A);

h) Essa previsão consta hoje do artigo 89º do CPPT, que nem exige (n.ºs 1 e 5), para ser viável a compensação, que tenha ocorrido a citação no processo de execução fiscal mas apenas que o processo tenha sido instaurado. (Ainda que se acolha tese mais restritiva confrontar declaração de voto do Senhor Conselheiro Jorge de Sousa no Acórdão de 7/12/2004, in proc. n.º 1245/04, no presente caso, o executado foi citado.)

i) A utilização da compensação não significa que os direitos de defesa dos contribuintes sejam coarctados, ainda que não tenha decorrido o prazo de apresentação de medidas de defesa, porque no caso de uma eventual anulação da dívida por ilegalidade, o contribuinte será ressarcido pelo valor indevidamente cobrado acrescido dos juros indemnizatórios que se mostrarem devidos;

j) A utilização acima descrita do instituto da compensação concretiza na área fiscal uma possibilidade existente entre os particulares, para regulação de pretensões tuteladas pelo direito privado extinguindo mutuamente as obrigações entre os obrigados;

k) Numa relação de direito público, em que existe uma obrigação pecuniária exigível passível de ser, após o decurso do prazo de pagamento voluntário, objecto de cobrança coerciva, não constitui qualquer violência ou restrição ilegítima de direitos do contribuinte;

l) E, sendo a compensação efectuada no respeito das regras estabelecidas no artigo 89.º do CPPT, não pode também alegar-se que a actuação da AT se tenha traduzido na violação do princípio da confiança, como de nenhum dos outros anteriormente assinalados;

m) Digamos que a compensação permite pela mobilização imediata, a título não definitivo, visto que a dívida poderá, eventualmente, ser anulada, de uma importância de que o devedor é titular, não apenas a garantia da prestação tributária (o que releva do interesse público), como a dispensa de outras situações a sofrer pelo devedor tributário que lhe seriam, em princípio, de não menor restrição, como a penhora, prestação de garantias adequadas e até mesmo a venda de bens;

n) Ora, se a compensação após o decurso o prazo para pagamento voluntário, mas antes de decorrido todo o prazo para impugnação/recurso, não é constitucionalmente vedada, inexistente razão para deixar de interpretar o artigo 89º do CPPT de acordo com a sua letra expressa, até porque dessa aplicação não resulta qualquer restrição injustificada das garantias dos devedores tributários;

o) Assim, deverá ser adoptada como a melhor interpretação do artigo 89.º, n.º 1 do CPPT, a efectuada pelo Acórdão fundamento, no sentido de essa norma não afronta os princípios fundamentais da igualdade, do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva, quando interpretado no sentido de que a compensação de créditos fiscais, realizada por iniciativa da Administração Tributária, pode ser efectuada desde o momento em que a dívida se torne exigível, apesar de ainda não se encontrar esgotado o prazo para o exercício do direito de impugnação e de esta ainda não ter sido deduzida”.

p) E, concluindo-se que a actuação da Administração Tributária no caso do presente recurso não violou, antes cumpriu o princípio da legalidade, respeitando as normas legais vigentes, deverá ser revogado o Doute Acórdão recorrido, confirmando-se o despacho reclamado que procedera à compensação da dívida tributária com os créditos fiscais.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir

2 – O aresto recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto:

1.º- A Reclamante foi sujeita a inspecção tributária, desta resultando duas liquidações oficiosas de IVA e duas liquidações de juros compensatórios, datadas de 2007.09.29, no montante global de € 118.548,82;

2.º- Em 17 de Outubro de 2007, a Reclamante foi notificada para pagar as liquidações supra referidas até 30 de Novembro do mesmo ano;

3.º- Em 05 de Janeiro de 2008 foi instaurado processo executivo contra a ora Reclamante, tendo sido citada em 2008.01.08;

4.º- A Reclamante tinha um crédito acumulado de IVA no montante de € 172.321,42, do qual requereu o reembolso;

5.º- Em 15 de Janeiro de 2008, a Administração Fiscal efectuou a compensação do montante de € 121.343,96 sobre o valor de reembolso supra indicado, por forma a se pagar da dívida exequenda relativa ao processo de execução n.º 1830200801000268.

3 – Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, 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. artigo 687º, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2008, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artºs 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, “...a admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no artigo 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

– existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

– a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05.), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

4 – Desde logo, importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 158).

Por outro lado e pelas razões doutamente expostas no parecer do Exmº Relator do acórdão recorrido, a fls. 159 e 160, que aqui damos por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, forçoso é concluir que se perfila a alegada oposição de julgados entre esse acórdão e o acórdão tido por fundamento, já que proferiram soluções jurídicas diferentes para a mesma questão fundamental de direito, no âmbito do mesmo quadro factual.

5 – Sendo assim, passemos, então, a conhecer do objecto do recurso.

Consiste este em saber se é admissível a compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária antes de esgotado o prazo de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, sob pena de, se assim for, o artigo 89.º, n.º 1 do CPPT ser materialmente inconstitucional por violação dos princípios fundamentais da igualdade, do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva.

Esta questão tem sido objecto de apreciação uniforme em vários arestos desta Secção do STA, nomeadamente no Acórdão de 17/12/08, in rec. n.º 997/08, em que o Relator é o mesmo e cuja jurisprudência não vemos motivo para alterar, razão por que o vamos aqui transcrever.

Assim, escreve-se no predito aresto que “...prescreve o n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que «Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição execução da dívida exequenda ou esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código».

A este propósito, escreve Jorge Lopes de Sousa, em anotação 9. ao artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, que «O Tribunal Constitucional no acórdão n.º 386/2005 entendeu que o n.º 1 deste artigo 89.º não é materialmente inconstitucional, à face dos princípios da igualdade e do acesso aos tribunais (art.ºs 13.º e 20.º, n.º 1 da CRP), quando interpretado com o sentido de permitir a compensação logo que a dívida se torna exigível, findo o prazo de pagamento voluntário de 30 dias (aplicável, nos termos do artigo 85.º, n.º 2, do CPPT, quando não for fixado prazo especial), mesmo antes de estar findo o prazo para o exercício do direito de impugnação, que é de 90 dias, nos termos do n.º 1 do artigo 102.º deste Código, embora desta interpretação resulte que o contribuinte que vise obstar à compensação tenha de impugnar o acto de liquidação dentro daquele prazo de 30 dias, sob pena de perder o direito de ver suspensa a execução, pois a dívida, operada a compensação, fica cobrada.

Parece, porém – pondera Jorge Lopes de Sousa –, que a interpretação que se deve efectuar do n.º 1 deste artigo 89.º não é essa, pois a proibição de efectuar a compensação, se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda exprime uma intenção legislativa de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia. Por isso, está ínsito naquele n.º 1 que a compensação não possa ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa e administrativa do acto de liquidação da dívida em causa.».

Por outro lado, como também assinala o mesmo Autor, na mesma obra, em anotação 7. ao normativo em foco «(...) não se pode admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada previstos no artigo 89.º, sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais».

É que, como já se disse no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 23/4/08, proferido no recurso n.º 133/08, tal entendimento «(...) redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios da recorrente, com potencialidade para lesar de forma irreversível os seus direitos, já que não precludindo embora a possibilidade de vir a contestar a dívida executada e não importando numa perda definitiva do valor do seu crédito, a verdade é que a

privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica».

Daí que, como no aresto citado, tenha de concluir-se pela inadmissibilidade de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da Administração Tributária antes de esgotados os prazos de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso judicial ou oposição à execução, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade, do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa).

Cf. o que vem de dizer-se no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 21-5-2008, proferido no recurso n.º 356/08”.

Por outro lado, escreve-se, ainda no citado aresto que “...o n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário «não consubstancia uma limitação inaceitável do direito de defesa», e não é materialmente inconstitucional – como, aliás, já foi dito pelo Tribunal Constitucional mormente no seu acórdão supra citado.

Julgamos, no entanto – e em inteira consonância, aliás, com Jorge Lopes de Sousa, supracitado –, que a interpretação do n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em melhor conformidade com a Constituição, é a aquela que entende não ser admissível «que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito (...), sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais».

E, assim, no caso, entendemos que, do ponto de vista de conformidade com a Constituição, não terá sido dada a mais consentânea interpretação ao disposto no n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Estamos, deste modo, a concluir que numa interpretação conforme à Constituição, o artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não apoia a Administração na declaração de compensação de dívida tributária sem que sobre o acto de liquidação da mesma tenha decorrido o prazo de impugnação administrativa e contenciosa”.

Neste sentido, pode ver-se ainda os Acórdãos desta Secção do STA de 25/6/08, in rec. n.º 464/08, que se seguiu de perto no predito aresto e de 7/1/09, in rec. n.º 694/08.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

Acórdão de 6 de Maio de 2009.

Assunto:

Oposição de julgados. Solução jurídica idêntica para a mesma questão fundamental de direito.

Sumário:

Inexiste oposição de julgados, nos termos do artigo 30º, alíneas b) e b'), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984, se a questão da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária face ao disposto nos artigos 34º, n.º 3 do Código de Processo Tributário e 49º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (na redacção anterior à Lei 53-A/06 de 29 de Dezembro), foi equacionada em termos idênticos, na sequência de interpretação jurídica uniforme dos mesmos preceitos.

Processo n.º 508/08-20.

Recorrente: Metais Ferreira, Ferreira & Soares, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Metais Ferreira, Ferreira & Soares, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1996.

Aquele Tribunal, por sentença datada de 8/11/05, julgou improcedente a impugnação judicial, mantendo a liquidação (fls. 689 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão datado de 12/12/07, decidiu “conceder provimento ao recurso, decretar a nulidade da sentença recorrida e, julgando em substituição, julgar improcedente a presente impugnação judicial” (fls. 779 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 27/6/07 prolatado por esta Secção do STA, in rec. n.º 433/07 (fls. 828).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artigo 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 835 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Norte, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artigo 284º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 180).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1) Entende a ora recorrente que o acórdão proferido nos presentes autos pelo TCAN está em oposição com jurisprudência anteriormente firmada do STA -Ac. de 27-06-2007, in www.dgsi.pt, em que foi relator o Exmo. Sr. Juiz Conselheiro Baeta de Queiroz), sobre a mesma questão fundamental de direito (contagem e suspensão do prazo da prescrição).

2) O STA no acórdão supra identificado entendeu que a prescrição do IVA do 4º trimestre do ano de 1995 ocorreu em 1 de Janeiro de 2007, sendo que, tal prescrição sempre ocorreria quer se aplicasse o regime da prescrição do CPT, quer se aplicasse o regime da Lei Geral Tributária.

3) No caso “sub iudice” —IRC do ano de 1996 -, entende a ora recorrente, e salvo o devido respeito por melhor opinião, que aplicando-se a jurisprudência acima referida do STA, a prescrição do tributo terá ocorrido, pelo menos, em 1 de Janeiro de 2007, o que se alega e para os devidos efeitos legais.

4) A oposição de acórdãos deve ser decidida no sentido de prevalecer a jurisprudência deste Supremo Tribunal de 27-06-2007, ou seja, que na suspensão e contagem do prazo da prescrição tributária pretendeu o legislador o encurtamento do prazo efectivo da prescrição para 8 anos e não o alongamento do prazo para um período superior, pois, outra interpretação violaria o elemento histórico e o espírito da lei.

Sem prescindir,

5) A ora recorrente não pode aceitar o entendimento perfilhado na decisão proferida pelo Tribunal “a quo” de que o pedido de esclarecimento formulado por aquela, em 28 de Junho de 2000, nos termos do artº 37 do CPPT, na 2ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia não está devidamente formulado.

6) O primeiro motivo de discordância com o decidido pelo TCAN reside no seguinte: o pedido efectuado pela ora recorrente foi efectuado em conjunto para os exercícios de 1996, 1997 e 1998, porque, a notificação efectuada pela administração fiscal foi só uma e abrangeu estes três anos fiscais.

7) Tal pedido permitiria à ora recorrente efectuar exercícios de comparação sobre os anos fiscais em análise e verificar, ainda, se existia ou não discrepância e rupturas de stocks em alguns materiais como era mencionado no referido relatório.

8) Pelas razões apresentadas supra, fácil se conclui que o pedido efectuado pela ora recorrente ao abrigo do artº 37 do CPPT era pertinente e estava devidamente fundamentado, ao contrário do que é referido no douto acórdão do Tribunal “a quo”.

9) Entende a ora recorrente que não pode, nem deve ser penalizada pelo facto de o seu pedido efectuado nos termos do artº 37 do CPPT não ter tido qualquer tipo de resposta por parte da administração fiscal.

10) Pelo descrito supra, fácil se vê que a ora recorrente foi impedida de efectuar pedido de revisão da matéria colectável relativamente ao acto tributário, objecto de presente recurso, pelo facto de ter sido cometido erro grave e omissão por parte da administração tributária — artº 56 da LGT.

11) Ficou, pois, a ora recorrente impedida de efectuar pedido de revisão da matéria colectável por acto estranho à sua vontade, e quando era sua intenção fazê-lo, à semelhança do que tinha sucedido como ano de 1995.

12) Pelos motivos supra e infra indicados a ora recorrente entende que o acto tributário é nulo/ineficaz, e que não pode produzir qualquer efeito na esfera jurídica da ora recorrente.

13) Como ensina a doutrina “se a administração tributária não passar a certidão requerida nem efectuar a notificação dos requisitos omitidos, o acto notificado permanecerá ineficaz em relação ao notificado irregularmente, não decorrendo o prazo para uso do meio de impugnação graciosa ou con-

tenciosa que se pretende utilizar (V. Código de Procedimento e Processo Tributário — anotado por Jorge Lopes de Sousa — ano 2000 — pág. 228).

14) Por outro lado, o entendimento perfilhado na decisão do Tribunal “a quo” no que toca à interpretação que efectua ao disposto nos art^{os} 37 e 99, ambos do CPPT, é claramente violador dos princípios constitucionais do Estado de Direito, igualdade e acesso ao direito — art^{os} 2, 9, 13, 18 e 20, todos da Constituição da República Portuguesa.

15) A Lei constitucional consagra como um dos pilares do Estado de Direito a possibilidade de exercício do direito do contraditório — proibição do princípio da “indefesa” — art^o 20 da CRP.

16) “A violação do direito à tutela judicial efectiva sob o ponto de vista da limitação do direito de defesa, verificar-se-á sobretudo quando a não observância de normas processuais ou de princípios gerais de processo acarreta a impossibilidade de o particular exercer o seu direito de alegar, daí resultando prejuízos efectivos para os seus interesses” (cfr. Gomes Canotilho, Vital Moreira — CRP anotada 1993, pp 163 164, e Fundamentos da Constituição, pp 82 e 83).

17) O caso “sub iudice” é manifestamente um caso em que o particular perante um erro e omissão grave da administração tributária se vê impedido de discutir os critérios e fundamentos que estão subjacentes à emanção do acto tributário.

18) Por último, a ora recorrente entende que o acto tributário, agora posto em crise, está ferido de vício de falta de fundamentação e de violação de lei. Na verdade,

19) conforme resulta de toda a prova levada ao processo pela recorrente, nomeadamente, prova documental (várias centenas de documentos) e testemunhal, a mesma conseguiu demonstrar no processo à sociedade que as transacções comerciais tidas com os sujeitos passivos, Jaime da Silva Carneiro e Fernando dos Reis Sá Couto, foram efectivas e reais (V. doc. 1 supra identificado).

20) O relatório efectuado pela administração fiscal carece de rigor e de verdade, e apenas teve a preocupação de apresentar resultados para a “estatística”, violando dessa forma o princípio da legalidade.

21) O douto acórdão do Tribunal “a quo” violou, entre outros preceitos legais, o disposto nos art^{os} 37^o e 125^o, ambos do CPPT, 668 n^o 1 alíneas c) e d), do CPC, artigo 48, 56, 61 e 99 da Lei Geral Tributária, e art^{os} 2, 9, 13, 18, 20 e 268 n^o 3, todos da CRP, e o artigo 334 do CCivil.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 875 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção do acórdão recorrido.

1. Não ocorre qualquer oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão-fundamento.
2. A inexistência de oposição deve ser reconhecida e o presente recurso ser julgado findo.

SEM PRESCINDIR

3. As demais questões suscitadas nas alegações, embora tivessem sido apreciadas na sentença em recurso, não se prendem com a invocada (e inexistente) contraditoriedade.

4. O recurso por oposição de acórdãos visa dirimir a controvérsia jurisprudencial existente e garantir o tratamento uniforme de casos idênticos.

5. Não ocorrendo essa controvérsia, tais questões não podem ser conhecidas.

6. Acresce que, quanto a elas, o acórdão em recurso fez justa e correcta aplicação da Lei, não merecendo qualquer censura.

O Exm^o Procurador-Geral adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o presente recurso por “falta de identidade substancial das situações fácticas em confronto”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artigo 704^o do CPC), tendo respondido, quer a recorrente nos termos que constam de fls. 899 e 900, quer a recorrida nos termos que constam de fls. 897 e 898, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 30/05/2000 a impugnante foi notificada da fixação da matéria colectável de IRC referente aos anos de 1996, 1997 e 1998, com os fundamentos constante do Relatório de Conclusões da Acção Inspectiva onde constam: Objectivos, Âmbito e Extensão da Acção Inspectiva, Descrição dos Factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas à Matéria Tributável, Correções Técnicas – Facturas Falsas, Outras Correções Técnicas, Motivos e Exposição dos Factos que Implicam Recurso a Métodos Indirectos, Critérios e Cálculos dos Valores Corrigidos com Recurso a Métodos Indirectos, Direito de Audição – Fundamentação, Propostas e Infracções Verificadas, fls. 24 a 57 e 154 do PA cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

B) Em 26/06/2000 a impugnante apresenta requerimento na 2^a Repartição de Finanças de V.N. Gaia onde requer que lhe sejam notificados fundamentos que discrimina:

“Porquanto, embora, tenha recebido 174 folhas, estas não são suficientes ou são omissas, em algumas matérias necessárias à sua defesa:”

Exercício de 1996 (...),

Exercício de 1997 (...),

Exercício de 1998 (...), fls. 536 a 543 dos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

Ao abrigo dos poderes concedidos a este Tribunal pelo artigo 712.º, n.º 1, alínea a), do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 2º, n.º 1, alínea e), do Código de Procedimento e Processo Tributário, adita-se a seguinte matéria de facto que igualmente se mostra provada:

C) No requerimento a que se alude em B) que antecede, foi referido o seguinte quanto ao exercício de 1996:

“1 — Na Folha numerada com o n.º 8, cuja cópia anexamos, em título diz:

“Fundamentação das correcções efectuadas “Exercício de 1996”

e logo abaixo refere:

Exercício de 1997 (Anexo n.º 1 de 2 Fl)

Porque deve ter havido erro ou omissão por parte da Administração Tributária, solicitamos, os mapas relativos ao exercício de 1996.

2 — Na numerada com o n.º 12 e 13, e cujas cópias anexamos, refere:

Mapa — Resumo das compras e Vendas do exercício de 1997 (em quantidades)

Porque, da sequência do relatório, presumimos que ainda estamos a tratar do exercício de 1996, solicitamos mapas do controle de quantidades, mas relativo ao exercício de 1996.” — Cfr. fls. 536;

D) Em 24/2/2003, os elementos solicitados ainda não tinham sido enviados à ora impugnante, nem esta tinha procedido ao levantamento dos mesmos — cfr. fls. 581 dos autos;

E) Na sequência de uma acção de fiscalização à impugnante a que procederam os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Aveiro, foram efectuadas correcções à matéria colectável relativamente ao exercício de 1996, de que resultou um acréscimo no montante global de Esc. 34.722.216\$00 — cfr. relatório de inspeção;

F) Tal acréscimo assentou em correcções técnicas, no montante de Esc. 2.919.246\$00 e em correcções com recurso a métodos indirectos — cfr. relatório de inspeção;

3. Do relatório de inspeção consta o seguinte:

“4.3. Deduções Indevidas

4.3.1. Caso do Jaime da Silva Carneiro

Este Contribuinte emitiu facturas para Metais Ferreira, Lda no valor de 422.250.417\$00 incluindo IVA, distribuídas pelos seguintes anos (anexo n.º 17 de 7 fls):

(Em escudos)

	Valor tributável	IVA	Total
1995	(...)		(...)
1996	90.728.515		106.096.313
1997	(...)		(...)
1998	(...)		(...)

Relativamente a estas facturas, elas não titulam na sua totalidade operações reais porque Jaime da Silva Carneiro:

a) não tinha capacidade humana e técnica que possibilitassem a venda desta sucata cumulativamente com outras que tem facturado;

b) a quase totalidade das suas compras foram consideradas falsas pela fiscalização anterior, por se tratar, de compras efectuadas a um contribuinte que se encontra cessado desde Dezembro de 1994, ao qual não é conhecida nenhuma actividade de calibre do evidenciado nos seus elementos de escrituração e também não cooperou com a Administração Fiscal pois nunca compareceu às notificações efectuadas;

c) não é conhecido qualquer estaleiro em Canedo ou noutra local o que contradiz o que escreve nas suas facturas: local de carga — Canedo, assim como indica muitas vezes o local de carga em Águeda quando não lhe é conhecido aí qualquer fornecedor;

d) indica matriculas de viaturas nas suas facturas que não lhe pertencem (nem a Metais Ferreira, Lda.) e cujos (alguns desses) proprietários nos disseram em Auto de Declarações, que nunca emprestaram as suas viaturas para o Sr. Jaime da Silva Carneiro transportar sucata para os seus clientes;

e) parte dos cheques que serviram de meio de pagamento foram levantados pessoalmente por Jaime da Silva Carneiro ou depositados numa conta do mesmo banco emissor, o que “facilita” o retorno do dinheiro. De realçar que durante a fiscalização efectuada nunca foi encontrado movimento financeiro o que é estranho para o volume de negócios que o sr. Jaime declara que tem.

f) a falta de cooperação com a administração fiscal adicionada às anteriores alíneas é já por si só um forte indício de que tem alguma coisa a esconder...

g) a relação entre este contribuinte e Metais Ferreira é no mínimo estranha pois tratando-se de um dos seus maiores fornecedores, nunca se preocupou (ou não nos dizer) em saber onde ele vai adquirir a sucata, mesmo quando são os seus camiões e empregados a transportá-la. Atendendo a que o

emite e o utilizador destas facturas não assumiram a sua falsidade e sabendo que algumas destas facturas titulam compras verdadeiras, pois reconhece-se que Jaime da Silva Carneiro exerce alguma actividade, é de todo o modo difícil de distinguir entre as facturas falsas e as que representam efectivas transacções de sucata (sempre de fraca qualidade). Isto é, o Jaime da Silva Carneiro dificilmente adquire sucata em montantes 700.000\$00 o que aliás se coaduna com o tipo de veículos que se admite lhe terem pertencido. Admitida alguma margem de lucro, estas facturas de compra não poderão gerar vendas que atinjam os 900.000\$00.

Defrontada com a certeza de haver uma parte da actividade real e uma maior parte irreal, falsa, debati-me perante a falta de colaboração da Metais Ferreira e do Jaime da Silva Carneiro (este não se dignou falar pessoalmente comigo), com a necessidade de separar as águas: o que é falso? o que é verdadeiro?

Tendo consciência dos riscos que assumo e tendo a obrigação funcional de actuar, entendo que todas as facturas acima de 1.000.000\$00 não se enquadram nas possibilidades negociais do Jaime, pelo que irei considerar como falsas todas as facturas de valor superior a 1000 contos (este montante-baliza parece-me mesmo favorável à empresa Metais Ferreira). Poderia ter seguido outros critérios (Kilos por tipo de sucata, capacidade de fornecimento, etc.) mas este pareceu-me o mais ajustado, apesar da falibilidade.

Nos contactos que efectuei junto de alguns Contribuintes, no decorrer desta acção de fiscalização, encontrei algumas facturas aquisição do Jaime da Silva Carneiro e pude constatar que os valores delas rondam entre 110.565\$00 (820 kg de ZamaK a 110\$00) e 758.695\$00 (2.863 Kgs de limalha de latão).

Junta-se como anexo nº 18 de 7 fls., a relação das facturas em causa e as quais não titulam operações reais. Dessas facturas resulta o seguinte imposto em falta, por períodos de imposto:

Períodos	IVA em falta
95.01.....	2.322.408
95.04.....	358.708
95.06.....	187.000
95.07.....	863.371
95.08.....	509.478
95.09.....	642.648
95.10.....	1.212.797
95.12.....	1.675.292
Total 95	7.716.422
96.01.....	2.396.369
96.03.....	1.123.432
96.04.....	617.570
96.05.....	921.315
96.06.....	558.267
96.09.....	2.502.390
96.10.....	1.451.053
96.11.....	1.407.907
96.12.....	866.949
Total 96	11.845.252
97.01.....	1365.758
97.02.....	
97.03.....	622955
97.04.....	742263
97.05.....	
97.07.....	1.149.418
97.08.....	1.909.794
97.09.....	1524.067
97.10.....	1377748
97.11.....	2.917.939
97.12.....	179.665
Total 97	13.270.564
98.01.....	1507.664
98.02.....	364.042
98.03.....	727.133
98.04.....	1.195.381
98.05.....	535.033
98.06.....	
98.07.....	2.199.341

Períodos	IVA em falta
98.08.....	491.227
98.09.....	2.839.697
98.10.....	3.559.531
98.11.....	3.142.994
98.12.....	1.063.806
Total 98.....	19.962.271
Total Geral.....	52.849.729

4.3.2 Caso do Fernando dos Reis Sá Couto

Em três anos, emitiu facturas para Metais Ferreira, no total de 284.806.897\$00 com IVA incluído, distribuídas do seguinte modo (anexo n.º 19 de 5 fls):

(...)

Atendendo ao que já foi referido acerca deste contribuinte, as facturas emitidas para Metais Ferreira não titulam na totalidade operações verdadeiras porque Fernando Couto:

- não tinha capacidade humana e técnica que possibilitassem a venda desta sucata cumulativamente com outras que tem facturado;

- não possui qualquer armazém de apoio à sua actividade tendo apenas uma pequena garagem onde cabem dois carros e na qual não armazena qualquer mercadoria;

- as suas compras de maior valor não são verdadeiras pois ele próprio declara em Auto de Declarações que “não conhece a maior parte dos seus fornecedores e como não tinha facturas de compras reais e tinha muitas facturas de venda pediu a alguém, que não conseguiu identificar, que as facultasse”;

- declarou ainda que “as suas vendas correspondem algumas vezes a transacções reais e outras vezes não, não sabendo precisar quais são as reais e as falsas”;

- as contradições existentes entre os factos recolhidos/declarados no Fernando Reis Sá Couto e nos seus clientes, uma vez que o contribuinte diz que quem faz o transporte da sucata são os seus clientes, enquanto que os clientes foram unânimes em afirmar, que o transporte é feito nas viaturas do Fernando Reis Sá Couto.

Atendendo a que Fernando Couto não identificou as facturas verdadeiras nem as falsas e admitindo que efectivamente exerce alguma actividade, vou também considerar como falsas, as vendas/compras da Metais Ferreira de valor superior a 1.000.000\$00. Como Fernando Couto assumiu como verdadeiras as suas compras de pequeno valor também será de aceitar as facturas de venda correspondentes.

Nesta assunção de falsidade para as facturas superiores a 1.000 contos, reafirmamos o que já foi dito na parte de Jaime da Silva Carneiro.

Assim, estão em causa o seguinte imposto, repartidos por períodos de imposto (junta-se como anexo n.º 20 de 4 fls., a relação das facturas que não titulam operações verdadeiras):

G) Da fundamentação das correcções efectuadas consta ainda o seguinte:

“(...)

Face a:

- utilização de facturas não verdadeiras, com intuito de substituir compras sem qualquer suporte documental e “entregar” menos impostos nos cofres do Estado, prática corrente de uma economia fiscal;

- rupturas de stock de algumas mercadorias, isto é, vendas de determinada sucata que não tinham em estaleiro;

- inventários mal elaborados pois do controlo de quantidade efectuado ao exercício de 1997, encontrei mercadorias que não foram inventariadas e outras que não haviam em quantidade suficiente ou excediam exageradamente o valor final declarado;

e considerando a falta de rigor na elaboração dos inventários e nos seus registos contabilísticos (utilização de facturas falsas) toma-se evidente que não é viável a determinação da matéria tributável através de avaliação directa.

O fundamento da utilização da avaliação indirecta da matéria tributável reside no facto de se ter verificado que a avaliação directa não permite a determinação da matéria tributável real. Esta impossibilidade resulta da falta de elementos que permitam a determinação directa e exacta da matéria tributável, mas também do desvio injustificado de indicadores apresentados pelo sujeito passivo comparativamente aos que são calculados com base nas declarações recolhidas pela Direcção-Geral dos Impostos.

(...)

CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

Correcções em cédula de IR

Pressupostos

Uma vez que o resultado fiscal obtido após as correcções aritméticas se encontra desajustado da realidade, porquanto ao não se considerar como custo os montantes das facturas corrigidas no ponto quatro e que visavam por um lado substituir outros não documentados (prática muito comum neste sector) e por outro reduzir em parte o lucro tributável de modo a diminuir o imposto sobre o rendimento (economia fiscal), se obteve um resultado muito elevado para o volume de negócios do contribuinte, irei determinar, com recurso a esta medida correctiva, o resultado tributável, nos termos do disposto na al. d) do artigo 52º do CIRC e al. f) do nº 1 do artigo 90º da Lei Geral Tributária (LGT). Para quantificação do lucro tributável dos exercícios de 1995 a 1998, utilizou-se o critério previsto na alínea c) do nº 1 do artigo 90º da Lei Geral Tributária (LGT), tomando-se como referência à média do rácio — Margem Bruta de Venda de Mercadorias, do sector de actividade “comércio por grosso de sucata” (51571).

H) A fixação da matéria tributável relativamente aos exercícios de 1996, 1997 e 1998 foi notificada à impugnante pela 2ª Repartição de Finanças de VNG — cfr. fls. 154 do P.A. anexo;

I) Em 28/9/2000, foi emitida a liquidação n.º 8310011962, com o imposto a pagar no montante, de Esc. 17.151.645\$00, cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em 29/11/2000. — cfr. fls. 515;

J) A presente impugnação foi instaurada em 23/2/2001 — cfr. fls. 2 dos autos;

L) O Jaime da Silva Carneiro e o Fernando Sá Couto emitiram à aqui impugnante as facturas juntas aos autos, as quais foram registadas na contabilidade desta;

M) Para pagamento dos fornecimentos constantes das facturas referidas no ponto anterior, a impugnante emitiu os cheques em nome de cada um daqueles fornecedores — cfr. cópias dos cheques juntas aos autos;

N) Tais cheques foram descontados nas contas bancárias respectivas, da titularidade da impugnante — cfr. cheques e extractos das contas bancárias juntas aos autos;

O) A recepção da mercadoria pela impugnante era efectuada através de pesagem dos camiões — cfr. depoimento de testemunhas e cópias dos ticketes de pesagens juntos às facturas;

P) O motorista do Jaime da Silva Carneiro desde Setembro de 1995 até Julho de 1999 era o Paulo Ferreira Amorim (único trabalhador ao serviço daquele) — cfr. depoimento das testemunhas;

Q) Em 1995/1998, o Jaime da Silva Carneiro utilizava um Volvo com grua e um Man, os quais se encontravam registados em nome dos anteriores proprietários — cfr. depoimento das testemunhas;

R) As aquisições da mercadoria pelo Jaime da Silva Carneiro eram feitas em Águeda a “Anjo da Veiga”, em Ovar a “Valdemar Santos”, “António Santos” e “Sucatas Godinho” e ainda a “Fauna”, em Lever, Gondomar e em Lisboa a “Varradas e Varradas” - cfr. depoimento de testemunhas;

S) O Fernando Sá Couto tinha um veículo de marca “Bedford”, de cor azul, que carregava cerca de 7 toneladas e posteriormente adquiriu uma “Mitsubishi”, matrícula XV-74-20, que carregava cerca de 12 toneladas — cfr. depoimento das testemunhas;

T) O Fernando Sá Couto comprava a mercadoria à “Sá Metais”, em Lourosa, em Macedo de Cavaleiros, Penafiel, Águeda e em Mozelos, Vila da Feira, ao Sr. Jorge Sá — cfr. depoimento das testemunhas;

U) O Fernando Sá Couto tinha ao seu serviço dois empregados: o Fernando Alberto e o Carlos António Silva — cfr. depoimento das testemunhas;

V) O Jaime da Silva Carneiro tinha inicialmente um estaleiro de sucata junto ao campo de futebol da Lomba, em Gondomar e posteriormente em Canedo, Santa Maria da Feira e actualmente em Ramil, Argoncilhe — cfr. depoimento das testemunhas;

X) O Fernando Sá Couto após a compra da sucata, procedia à sua entrega imediata nos clientes, não guardando a sucata em estaleiro — cfr. depoimento das testemunhas;

Z) Qualquer dos carros utilizados por aqueles fornecedores pode transportar mercadoria com 6 toneladas no mínimo e ainda que se trate de material barato atinge sempre valor superior a 1000 contos — cfr. depoimento das testemunhas;

AA) As mercadorias constantes das facturas em causa nos autos foram entregues e pesadas na impugnante e pagas através dos cheques constantes dos autos — cfr. doc. juntos e depoimento das testemunhas;

BB) Em 27/02/2007 a dívida exequenda ainda se não mostrava paga no processo de execução fiscal instaurado contra a Impugnante em 30/03/2001 — cfr. fls. 771.

3 – Desde logo e como resulta das alegações de fls. 835 e segs., no que os arestos em confronto divergem e que deu causa à oposição de julgados, diz respeito, apenas, à prescrição da dívida exequenda.

Pelo que é sobre esta questão que nos vamos debruçar.

Na verdade e por um lado, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, a apreciação das questões da falta de fundamentação do acto tributário e da inconstitucionalidade da interpretação dos artºs 37º, n.º 1, 99º e 125º do CPPT “acaba por extravasar o âmbito do recurso por

oposição de julgados que é tão só derimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, na perspectiva da sua imediata aplicação ao caso concreto”.

Por outro, é imprescindível que ocorra a alegada oposição de julgados.

Assim e não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, 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. artigo 687º, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2002, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, nos termos do artigo 30º, al. b') e 284º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artigo 12º da Lei n.º 15/01 de 5/6.

Assim, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos daqueles dispositivos legais, 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.

Posto isto, vejamos se, no caso em apreço, existe a alegada oposição de julgados.

4 – Desde logo importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 890).

Contudo, no acórdão recorrido, todos os factos relevantes para a contagem do prazo de prescrição tiveram lugar já no domínio da Lei Geral Tributária, salvo o dies a quo do prazo de prescrição, já que se trata de IRC de 1996.

Assim, a impugnação foi deduzida em 23/2/01 e esteve parada entre 11/6/04 e 12/7/05.

Por sua vez, no acórdão fundamento, aqui não só o imposto (IVA) é de 1995, como a impugnação judicial foi deduzida em 20 de Dezembro de 1996 e esteve parada entre esta data e 17 de Fevereiro de 1998.

Não obstante, os dois arestos aplicaram o prazo de 8 anos da Lei Geral Tributária, e contaram o prazo do mesmo modo, sempre a partir da data da sua entrada em vigor — 1 de Janeiro de 1999.

Assim, o aresto recorrido contou-o somando o tempo decorrido após um ano de paragem, ou seja, o tempo decorrido após 12/7/05 até ao dia da decisão reformanda — 12/12/2007 — 2 anos e 6 meses — ao decorrido desde a data da entrada em vigor da LGT até à data da autuação — de 01/01/1999 a 23/02/2001, ou seja, 2 anos, 1 mês e 22 dias.

E o acórdão fundamento contou-o desde 1 de Janeiro de 1996 até 20 de Dezembro de 1996 e a partir de 21 de Dezembro de 1997 pelo que, chegando à conclusão de que, em 1 de Janeiro de 1999 (data da entrada em vigor da LGT), faltavam igualmente 8 anos para a consumação do prazo de prescrição, aplicou igualmente a lei nova, sendo que, no domínio desta, se não verificou qualquer facto suspensivo ou interruptivo.

Daí a conclusão de que a prescrição se verificou em 1 de Janeiro de 2007.

“Mau grado, pois, a diferenciada situação fáctica, os dois arestos aplicaram normas com o mesmo conteúdo: artigos 34.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário, e 49.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (redacção anterior à Lei n.º 53-A/06, de 29 de Dezembro); isto por que, não obstante, se verificava igual hipótese normativa.

E aplicaram-nas do mesmo modo, na sequência de interpretação jurídica uniforme.

Pelo que se não verifica a propugnada oposição” (Acórdão do Pleno desta Secção de 19/11/08, in rec. n.º 509/08, tirado em caso em tudo idêntico e que, por isso, aqui vimos seguindo de perto).

5 – Nestes termos, acorda-se em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de € 200,00 e procuradoria de 50%.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

Acórdão de 6 de Maio de 2009.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Falta de decisão expressa.

Sumário:

Não pode prosseguir recurso com fundamento em oposição de julgados se no acórdão fundamento não há pronúncia expressa sobre questão relativamente à qual se coloca a existência de oposição de acórdãos.

Processo n.º 617/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Hortência de Jesus Nunes Pinto.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Hortência de Jesus Nunes Pinto, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, oposição à execução fiscal, que contra si havia revertido, para cobrança de dívidas de IVA, relativas aos anos de 1993 e 1994, no valor global de € 135.623,86, de que era devedora originária a firma Gessoguarda - Amaro Gonçalves e Pintos, Lda.

Aquele Tribunal, por sentença datada de 15/5/07, julgou procedente a oposição à execução fiscal (fls. 256 e segs.).

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão datado de 30/10/07, decidiu “negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida” (fls. 317 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 7/2/07 prolatado por esta Secção do STA, in rec. n.º 1.130/07 (fls. 327 e 339).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no art.º 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 351 e segs.).

Por despacho do Exm.º Relator do Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no art.º 284º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 380).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

a) A interpretação, quanto ao efeito da falta de pagamento de prestações, no regime prestacional excepcional previsto no capítulo II do Decreto-Lei n.º 124/96, acolhida no Douo Acórdão, proferido nos autos, em 30 de Outubro de 2007, encontra-se em oposição com a interpretação efectuada, em circunstâncias idênticas, pelo Acórdão proferido pelo STA em 7 de Fevereiro de 2007, pela Secção do CT do STA, no recurso n.º 1130/06

b) A interpretação acolhida no douo Acórdão fundamento é a que está de acordo com a letra e o espírito da lei (não apenas os artigos 3º e 14º do Decreto-Lei n.º 124/96, mas outras disposições deste diploma em conjugação, designadamente, com os Decretos-Leis n.ºs 125/96 e 127/96, da mesma data, todos na concretização dos objectivos globais de política económica traçados na RCM no 100/96, vulgarmente dito Plano Mateus);

c) Da leitura conjugada das normas do DL n.º 124/96, especialmente, dos artigos 2º, 3º, 5º e 14º do DL, resulta que, deferido o pedido de acesso regime prestacional por estarem preenchidas as condições de acesso (nº 1 do art. 3º e alínea a) do n.º 1 do art. 2º), suspende-se o prazo de prescrição durante o período de pagamento em prestações (nº 5 do art. 5º);

d) Logo, com o deferimento do requerimento ficam suspensos os processos de execução fiscal em curso, mesmo (em regra) sem prestação de garantia (nº 10 do art. 14º e art. 6º);

e) A alínea a) do n.º 2 do art. 3º, ao dispor que as dívidas abrangidas pelo presente diploma tornar-se-ão exigíveis, nos termos da lei em vigor, quando “Deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações nele previstas”) não significa que o devedor que acedeu ao regime deva ser tido, imediata e automaticamente, como excluído do regime;

f) O n.º 1 do art. 3º, quando prevê as condições necessárias de acesso a medidas excepcionais previstas no diploma, entre as quais se encontra a possibilidade de regularização de dívidas de natureza fiscal ou à segurança social, nos termos do respectivo cap. II (alínea a) do n.º 1 do art. 2º) ou seja, em regime prestacional, refere-se apenas às condições para acesso e não (*a contrario*) às condições para o termo;

g) Nem do n.º 10 do artigo 14º decorre que o incumprimento de prestações conduza só por si – inexoravelmente – ao fim da suspensão dos processos de execução fiscal (suspensos, entretanto, com o deferimento do requerimento de adesão ao regime excepcional);

h) Seria completamente contrário ao espírito dos diplomas referidos (peças constituintes de um conjunto coerente para enfrentar situações muito complexas de dificuldade financeira de empresas, permitindo, entre outras medidas, o acesso a um regime excepcional para regularização da situação das

devedoras durante um período longo, num máximo de 150 prestações), que o não pagamento de uma ou mais prestações fizesse excluir o aderente imediatamente de um sistema de tão custosa implantação!;

i) Ou seja, o n.º 5 do artigo 5º do DL 124/96, quando prevê que o “o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações”, pretende mesmo dizer que, à partida, a suspensão será pelo prazo pelo qual foi deferido o pagamento dos créditos e que tal suspensão não cessará sem um despacho de exclusão;

j) Quer dizer, a cessação do efeito suspensivo antes de decorrido o prazo concedido para pagamento prestacional, no âmbito do DL 124/96, com prosseguimento das execuções, apenas se daria com o despacho expresso de exclusão do regime, por verificação oficial de ausência de condições para se manter no regime;

k) Que este foi o espírito da lei e assim foi compreendido, quer por aqueles que tinham por função a sua aplicação, quer pelos contribuintes destinatários das medidas, e pelo público em geral, demonstra-o a forma como a concretização do enquadramento legal do DL 124/96 foi efectuada nos Despachos (cuja legalidade e oportunidade política nunca foram postas em causa) do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, n.º 17/97-XIII e n.º 18/97-XIII (publicados no DR II série, de 10 de Abril de 1997), regulando o acompanhamento das situações de adesão, impondo práticas de diligência e controlo pela Administração e permitindo aos administrados conhecer até onde ia a flexibilidade na aplicação das medidas

l) Assim, o despacho n.º 18/97-XIII, ao distinguir diferentes tipos no conceito de “contribuintes aderentes” (com situação regularizada, com incidentes: em incumprimento simples e em incumprimento prolongado) e atribuindo competências para emissão dos despachos de exclusão do regime, traça um quadro completamente incompatível com a interpretação do Acórdão recorrido que apenas reconhece dois tipos de aderentes: cumpridores ou incumpridores;

m) O regime flexível previsto no Despacho do SEAF, n.º 18/97, de reanálise das situações e não expulsão imediata dos que falhavam prestações (digamos que em incumprimento técnico mas não ainda para efeitos de expulsão do regime) — é o que está em sintonia com o processo complexo do “Plano Mateus”, na sua globalidade;

n) Porque trata-se, por um lado, de não inutilizar, de um golpe, todos os esforços, eventualmente demorados e difíceis de um processo de adesão, assim como atender a que, muitas vezes, uma empresa que acedera a um regime prestacional estava, ainda, a ser objecto de estudo de acções de outro tipo que pudessem conduzir a soluções acompanhadas pelo GACRE/AUDITRE (dações, reestruturações, acesso a um sistema de empréstimos, etc.), com aplicação de um conjunto de diversas medidas e actuação de vários departamentos da Administração;

o) Não faz qualquer sentido que a recorrida, ou qualquer das outras empresas aderentes aos regimes excepcionais referidos, possa invocar — *contra factum proprium* — a inércia da Administração, alegando que esta deveria ter caído, inexoravelmente, sobre si quando deixou de pagar prestações, na pendência de um regime prestacional de longa duração, quando tinha pendentes outros processos de análise de dação e/ou possíveis outras medidas adequadas à consideração da respectiva situação financeira concreta;

p) Esta interpretação da lei foi acolhida pela própria Secção de Contencioso Tributário do STA não só no Doute Acórdão fundamento, no processo n.º 1130/06, como já posteriormente em outras decisões de que destacamos o muito recente Acórdão proferido pelo STA, em 16 de Janeiro de 2008, no processo n.º 416/07;

q) Ao não acolher esta solução, o Doute Acórdão recorrido violou, por interpretação incorrecta, as normas do Decreto-Lei n.º 124/96, designadamente os seus artigos 3º, 5º, n.º 5 e 14º, n.º 10, pelo que deverá ser revogado;

r) E deve ser substituído por decisão que acolha a defendida no presente recurso, no sentido de que a paragem decorrente da autorização de adesão foi imputável ao contribuinte, já que teve origem na solicitação de regularização das dívidas exequendas ao abrigo daquele regime excepcional, impedindo o órgão da execução fiscal de prosseguir com a cobrança coerciva das dívidas exequendas;

s) Essa paragem, porque imputável ao contribuinte, não se enquadra na previsão do n.º 3 do art. 34º do CPT, sendo insusceptível de fazer cessar o efeito interruptivo da prescrição;

t) A contagem desse prazo apenas pode reiniciar-se após a rescisão do regime de autorização de regularização de dívidas ao abrigo do referido DL 124/96, o que no caso ocorreu com o despacho de exclusão de 7 de Novembro de 2005.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o presente recurso, uma vez que entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento não existe “divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao recurso...”.

Notificadas as partes desta questão (cfr. artº 704º do CPC), a recorrente respondeu nos termos que constam de fls. 408 e 409, bem com a recorrida nos termos que constam a fls. 410 a 412, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- a) “Foi instaurada, em 29/08/1995, a execução fiscal n.º 1228-95/101018.2 contra Gessoguarda — Amaro Gonçalves & Pintos, Lda., por dívida de IVA/94, na importância de 4.746.867\$00 (€23.677,27) (capa do processo executivo e certidão de dívida, fls. 17 e 18)”;
- b) “A executada foi citada em 30/08/1995 (certidão de citação, fls. 21)”;
- c) “À execução n.º 101018.2 foram apensadas outras execuções instauradas por dívidas de IVA dos anos de 1993 e 1994 (termo de apensação, a fls. 52 e informação de fls. 186)”;
- d) “Em 31/01/1997, a executada requereu a adesão ao plano de regularização de dívidas previsto no DL n.º 124/96, de 10 de Agosto (fls. 62)”;
- e) “O pedido foi deferido por despacho de 04/03/1997 (fls. 69)”;
- f) “Em 21/02/1996 foi ordenada a penhora de um imóvel da executada (auto de penhora a fls. 54)”;
- g) “Por despacho do Senhor Chefe da Repartição de Finanças, de 12/06/1997, foi ordenada a venda do imóvel penhorado na execução (fls. 72 e 73);
- h) “Foi decretada a falência da executada por sentença do Tribunal Judicial da Guarda, transitada em julgado em 24/09/1999 (certidão da Conservatória do Registo Comercial da Guarda, a fls. 104)”;
- i) “O processo executivo foi avocado ao de falência da executada, tendo sido devolvido à execução em 23/09/2005 (ofício do Tribunal Judicial da Guarda, a fls. 96)”;
- j) “Por despacho de 07/11/2005, do Sr. Subdirector-Geral para a área da Justiça Tributária, foi a executada excluída do regime prestacional ao abrigo do DL n.º 124/96, de 10 de Agosto (fls. 141)”;
- l) “Precedendo informação no processo sobre a inexistência de bens penhoráveis da executada, foi determinada a reversão contra os respectivos sócios e gerentes (fls. 110 e ss.)”;
- m) “A oponente foi notificada do projecto de despacho de reversão para audição prévia mediante carta registada com A/R, que recebeu em 16/01/2006 (fls. 103 a 104v.)”;
- n) “Foi citada para a execução, mediante carta registada com A/R, em 08/05/2006 (fls. 127)”;
- o) “Deduziu oposição em 07/06/2006 (fls. 4)”;
- p) “A oponente foi citada na qualidade de cabeça-de-casal da herança de João Oliveira Pinto, falecido em 04/07/2004 (fls. 115 e 116)”;
- q) “João Oliveira Pinto foi gerente da executada no período a que se reporta a dívida (certidão da Conservatória do Registo Comercial cit.)”

A convicção do Tribunal assenta “no conjunto da prova dos autos com destaque para a assinalada e informação de fls. 186.”

3 – Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, 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, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2006, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artºs 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, “...a admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05.), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:

identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;

que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;

a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

4 – Desde logo, importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 413).

Da análise dos acórdãos em confronto, facilmente se conclui que em ambos se decidiu que, tendo sido o executado autorizado a pagar em prestações as suas dívidas fiscais, o prazo de prescrição suspende-

-se durante o período desse pagamento, bem como a execução fiscal, tudo nos termos do disposto nos arts 5º, n.º 5 e 14º, n.º 10 do Decreto-lei n.º 124/96 de 10/8.

No entanto e de acordo com que acima fica dito, pretende a recorrente que o aresto recorrido se encontra em oposição com o aresto tido por fundamento “quanto ao efeito da falta de pagamento de prestações no regime prestacional excepcional previsto no capítulo II do Decreto-lei n.º 124/96”.

No acórdão recorrido decidiu-se que “o incumprimento no pagamento pontual das prestações acordadas implica, o prosseguimento do processo de execução por parte da AF – o que significa que, ao contrário do que alega a recorrente a fls. dos autos, não é necessário qualquer despacho de exclusão, porque tal despacho não é exigido pelo Decreto-lei n.º 124/96, de 10/8... para que termine a suspensão do prazo de prescrição”.

Contudo e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, esta questão não foi abordada de forma expressa no acórdão fundamento.

“Quanto a essa questão apenas se refere de forma implícita o acórdão fundamento, e tão somente por remissão para a matéria de facto apurada, concluindo que o benefício resultante da adesão àquele regime legal e a respectiva suspensão «cessaram por obra do despacho de 15 de Fevereiro de 2005, perante o incumprimento do plano por parte da recorrida (ponto XV da matéria de facto)» - cf. acórdão fundamento a fls. 347”.

Ora e como vem sendo jurisprudência pacífica desta Secção do STA, “para ocorrer a aventada oposição é indispensável pois que sejam idênticos os factos neles tidos em conta e que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas” (vide acórdãos citados por aquele Magistrado).

Como escrevem Jorge Sousa e Simas Santos, in Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, pág. 424, “para fundamentar o recurso por oposição de julgados apenas é relevante a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos”.

Pelo que não existe, assim, oposição entre os arestos em confronto.

5 – Nestes termos, acorda-se em julgar findo o presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. – *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) – *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* – *António José Martins Miranda de Pacheco* – *Jorge Manuel Lopes de Sousa* – *Domingos Brandão de Pinho* – *Alfredo Aníbal Bravo coelho Madureira* – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* – *António Francisco de Almeida Calhau* – *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

Acórdão de 6 de Maio de 2009.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Falta de requisitos do título executivo.

Sumário:

A falta de requisitos do título executivo, que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal - artº 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT-, não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do seu artº 204º.

Processo n.º 632/08-50.

Recorrente: José Martins Correia.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – José Martins Correia, melhor identificado nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, oposição à execução fiscal para cobrança de dívida à Segurança Social, relativa aos meses de Abril de 2002 a Fevereiro de 2004, no valor de € 13.922,28.

Aquele Tribunal, por decisão datada de 6/12/06, decidiu julgar improcedente a oposição à execução fiscal (fls. 124 a 127).

Inconformado, o oponente interpôs recurso dessa decisão para o Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão datado de 3/7/07, negando provimento ao recurso, confirmou a decisão recorrida (fls. 205 e segs.).

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 datado de 18/2/98, prolatado por esta Secção do STA, in rec. n.º 21.699 (fls. 221 e 341).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (fls. 237 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Sul considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 304).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I. Não é pacífico na doutrina e jurisprudência que o elenco de fundamentos de oposição à execução seja taxativo.

II. “Ao contrário do que parece resultar da utilização do advérbio “só” no n.º 1, dando a entender tratar-se de uma enumeração taxativa dos fundamentos de oposição, para além dos fundamentos específicos enunciados nas alíneas a) a h), a alínea i) permite invocar quaisquer outros fundamentos de oposição, contando que a respectiva prova possa ser efectuada apenas por documento e desde que não envolva apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem represente interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.” [João António Valente Torráo, *in* Código de Procedimento e Processo Tributário - Anotado e Comentado, Almedina, Coimbra, Janeiro, 2005, pg. 786, em anotação ao art. 204º do CPPT]

III. “A nulidade do processo de execução fiscal por falta de requisitos essenciais do título executivo, pode apreciar-se em processo de oposição à execução fiscal. “[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 18/2/98, no processo n.º 21699, disponível em www.dgsi.pt]

IV. “A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental, gera nulidade absoluta, de conhecimento oficioso, a qual tem por efeito a anulação do processado posterior ao momento em que foi praticada e por ela absolutamente prejudicado (art. 76º, alínea b), § 1 e 3, do C.P.C.I.). “[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 20/4/94, no processo n.º 16152, disponível em www.dgsi.pt]

V. A oposição à execução fiscal, embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na dependência deste como uma contestação à pretensão do exequente, tendo por fim a extinção ou suspensão da execução fiscal. Consequentemente, na oposição à execução devem apenas ser admitidos como fundamentos aqueles que possam conduzir a suspensão ou extinção da execução.

VI. A nulidade do título executivo tem como consequência a extinção do processo de execução, pelo que a arguição de tal nulidade se harmoniza com as finalidades do processo de execução devendo ser considerada como fundamento de oposição à execução.

VII. “(...) apesar de não estar expressamente indicado nas várias alíneas do n.º 1 do artº 204º deste Código, a falta de requisitos do título executivo cabe na fórmula genérica da referida alínea i), já que se trata de um fundamento que pode ser provado documentalmente, não envolve apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda nem representa interferência em matéria da exclusiva competência que emitiu o título.” [Jorge Lopes de Sousa, *in* Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vislis Editores, Lisboa, 2002, pg. 829, em anotação ao art. 165º do CPPT]

VIII. O recorrente invocou a nulidade do título executivo, porquanto a certidão de dívida que serviu de base à execução não cumpre os requisitos plasmados nos artºs 88º e 163º n.º 1 alínea d) do CPPT, o que consubstancia uma nulidade de conhecimento oficioso, nos termos do disposto no artº 165º n.º 4 do CPPT.

IX. A inexecuibilidade, do título executivo é um dos fundamentos típicos do processo de oposição à execução regulado no CPC, nos termos do disposto no artº 814º alínea a) do CPC, conduzindo à extinção da execução.

X. A falta de requisitos essenciais do título executivo ainda que não consubstanciasse uma nulidade passível de ser arguida em sede de oposição à execução - o que não se concede, mas pondera por mero dever de patrocínio - sempre conduziria à inexecuibilidade do título e, por consequência, à extinção da execução.

XI. A falta de requisitos essenciais do título executivo, na medida padece de vícios tais que o tornam inexecuível, constitui fundamento para deduzir oposição à execução fiscal.

XII. O acórdão recorrido viola os artigos 88º, 163º, 165º e 204º do CPPT, o art. 814º do CPC.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 332 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

Atento o exposto, o artigo 204º n.º do CPPT, tem carácter taxativo, e

Por outro lado, a eventual nulidade do título executivo não é fundamento de oposição, uma vez que não cabe na previsão da alínea i) do referido artigo.

O Exm^o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, uma vez que “não foi decidida de forma oposta a mesma questão de direito, nem há idêntica factualidade.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. art^o 704^o do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente nos termos que constam de fls. 351 a 354, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O Tribunal Central Administrativo Sul fixou a seguinte matéria de facto:

1 - Em 23/03/2004 foi emitida pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social a certidão de dívida em nome de José Martins Correia referente a quotizações dos meses de Abril de 2002 a Fevereiro de 2003 no montante total de € 13.922,28 como consta da certidão de dívida de fls. 17 dos presentes autos.

2 - Na referida certidão consta que o contribuinte é devedor dos montantes ali especificados (pelos períodos a que se referem, indicando-se o valor referente a cada período, a data e termos em que deveriam ser entregues por montantes mensais) e consta, ainda, que a dívida é proveniente de «quotizações» que deveriam ter sido pagas até ao dia 15 do mês seguinte a que respeitam, (art. 18^o do DL 140-D/86, de 14/7), pelo que se venceram juros de mora nos termos dos diplomas ali mencionados, e que a certidão foi mandada passar com base nas folhas de remunerações dos meses nela indicados (cfr. cópia da certidão a fls. 17 e o documento de fls. 19 cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

3 - Em 22/04/2004 e com base na certidão referida nos pontos anteriores foi autuado no Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social - Secção de Processos de Setúbal, o processo de execução fiscal n.º 1501200401003666 como consta de fls. 16.

4 - O ora oponente foi citado em 31/05/2004 como consta da informação prestada a fls. 21 e dos documentos de fls. 18/19.

5 - A petição de oposição foi apresentada por via electrónica em 28/05/2004 (cfr. fls. 3/9 dos presentes autos).

6 - A acção declarativa de recuperação de empresa com processo especial, intentada por José Martins Correia junto do Tribunal de Comércio de Lisboa, foi objecto de decisão no sentido dos autos não poderem prosseguir como processo de recuperação nem como processo de falência, determinando aquele tribunal o arquivamento dos autos, tendo sido dela interposto recurso para a Relação de Lisboa, de cujo acórdão confirmatório foi, por sua vez interposto recurso para o STJ, não tendo transitado em julgado em 20/11/2006 – cfr. doc. de fls. 85/90 e cópia certificada de fls. 179).

3 – Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, 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. 687^o, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2004, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos art^{os} 2^o, n.º 1, e 4^o, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, “...a admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos: – existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição: – identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;

que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;

a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

4 – No acórdão recorrido decidiu-se que a nulidade do título executivo, por falta de requisitos essenciais, não constitui fundamento de oposição.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se em sentido oposto.

Em ambos os arestos a situação de facto é a mesma, pois é arguida a nulidade do título executivo.

E muito embora o seu enquadramento legal não seja idêntico - no acórdão recorrido foi aplicado o art^o 204^o, n.º 1, alínea i) do CPPT, enquanto que no acórdão fundamento estava em causa o art^o 176^o,

alínea g) do CPCI -, tal não assume qualquer relevância, uma vez que e como resulta da comparação do texto de ambos preceitos legais, é idêntica a sua redacção, pelo que idêntico deverá ser o seu entendimento quanto ao enquadramento jurídico que ambos consagram.

Sendo assim, há, efectivamente, oposição de julgados, não obstante serem diferentes os normativos aplicáveis.

Posto isto, passemos, então, à apreciação da questão que constitui objecto do presente recurso.

5 – Como vimos, consiste esta em saber se a nulidade do título executivo, por falta dos requisitos essenciais e quando não puder ser suprida por prova documental, constitui fundamento legal admissível de oposição à execução fiscal.

Esta Secção do STA tem vindo, ultimamente, a pronunciar-se uniforme e reiteradamente no sentido propugnado no acórdão recorrido.

Por outro lado e muito recentemente, também o Pleno desta Secção do STA se pronunciou no mesmo sentido nos Acórdãos de 19/11/08, in rec. n.º 430/08 e de 17/12/08, in rec. n.º 364/08, em que o Relator é o mesmo, pelo que e com a devida vénia, passamos aqui a transcrever.

Assim, escreve-se nos citados arestos que “A questão dicidenda é, como já se deixou referido, a de saber se a nulidade do título executivo, por falta dos seus requisitos essenciais, e quando não puder ser suprida por prova documental, é, ou não, fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Ora, há que reconhecer que tal fundamento cabe na literalidade da referida norma pois que patentemente não envolve a apreciação da legalidade da liquidação – desde logo, é-lhe posterior – nem interfere em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título.

Por outro lado, tal nulidade conduz à extinção da execução pelo que, sendo esta o fim primacial da oposição, não haverá, por aí, obstáculo à predita resposta afirmativa.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT anotado*, 2.º volume, nota 16 ao artigo 165.º.

Todavia, outros parâmetros há a considerar.

Dispõe o artigo 2.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, que “a todo o direito (...) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo”.

E, em termos semelhantes, preceitua o artigo 97.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, que “a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”.

Assim, a cada direito corresponde uma só acção: unidade, que não pluralidade.

Cfr. o acórdão do STJ, de 28 de Janeiro de 2003, in *Colectânea*, 166, p. 61.

Ora, o artigo 165.º do CPPT considera nulidade insanável em processo de execução fiscal “a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”.

E estabelece o respectivo regime, e efeitos: a anulação dos termos subsequentes do processo que do acto anulado dependam absolutamente, sendo (a nulidade) de conhecimento oficioso e podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão.

A lei elegeu, pois, tipicamente, o respectivo regime legal: trata-se de uma nulidade.

E, como tal, estabelece-se igualmente o seu regime de arguição.

Assim sendo, foi propósito legal desconsiderá-la como fundamento de oposição, ainda que seja a mesma, substancialmente, a consequência resultante: a extinção da execução consubstanciada na nulidade do próprio título.

Por outro lado, a tutela jurídica concedida à nulidade é, até, mais consistente do que a resultante da oposição, na medida em que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, que não apenas no prazo de 30 dias contados da citação – cfr. artigo 203.º, n.º 1, do CPPT.

Aliás, a entender-se dever ser conhecida pelo Chefe do Serviço de Finanças (ou, porventura, pelo juiz – cfr. o artigo 151.º, n.º 1, do CPPT), sempre o respectivo processo seria urgente – artigo 278.º, n.º 5 – o que é mais consentâneo com a celeridade querida para o processo de execução fiscal, atenta essencialmente a sua finalidade de cobrança de impostos que visam “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e das necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento – artigo 5.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

Nada, pois, parece justificar a apontada dualidade – em termos de nulidade processual da execução fiscal e de fundamento de oposição à mesma -, aliás proibida nos termos do referido artigo 2.º do Código de Processo Civil.

Conclui-se, assim, que a nulidade da falta de requisitos essenciais do título executivo – nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT – não é fundamento de oposição à execução fiscal por não enquadrável no seu artigo 204.º, n.º 1, alínea i).

No sentido exposto, e por mais recentes, cfr. os acórdãos do Pleno do STA de 23 de Fevereiro de 2005 – recurso n.º 0574/04, tirado por unanimidade e da Secção de 23 de Outubro de 2007 – recurso n.º 026.762, de 14 de Março de 2007 – recurso n.º 0950/06, de 28 de Fevereiro de 2007 – recurso n.º 01178/06 e de 20 de Novembro de 2002 – recurso n.º 01701/02, expressando forte corrente jurisprudencial no sentido ora proposto”.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pelo oponente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. – *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) – *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* - *António José Martins Miranda de Pacheco* – *Jorge Manuel Lopes de Sousa* – *Domingos Brandão de Pinho* – *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* – *António Francisco de Almeida Calhau* – *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

Acórdão de 6 de Maio de 2009.

Assunto:

Oposição de acórdãos. art. 30º, b) do ETAF (Dec.-Lei n. 129/84, de 27/4). Inidentidade de situação de facto.

Sumário:

- I – Para que exista oposição de acórdãos tem que haver, para além de uma identidade jurídica, uma identidade factual.*
- II – Se no acórdão recorrido se considerou provado que o vendedor é um sujeito passivo revendedor e no acórdão fundamento se decidiu o contrário, sendo, em consequência, e em função disso, diversas as soluções jurídicas encontradas, não há oposição de acórdãos.*

Processo nº. 676/08.

Recorrente: Fazenda Pública

Recorrida: Stand Rui – Comércio de Automóveis, Ld.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa

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

1. A FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal do acórdão do TCA – Sul, que negou provimento a um recurso por si interposto de uma sentença proferida pelo TAF de Sintra.

Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator julgou verificada a alegada oposição de acórdãos.

As partes alegaram de fundo.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso deve ser julgado findo.

Foram colhidos os vistos legais.

2. Antes de apreciar o recurso, no tocante à questão de mérito, há que decidir previamente se ocorre a alegada oposição de acórdãos.

É certo que o Exmº Juiz relator do TCA já decidiu haver oposição de acórdãos. Mas tal decisão não vincula este Supremo Tribunal – art. 687º, 4, do CPC.

Pois bem.

Vejamos então.

São três os requisitos, previstos na lei, para que seja admissível o recurso para o Tribunal Pleno, com base em oposição de acórdãos, a saber:

que tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação;

que respeitem à mesma questão fundamental de direito;

que assentem sobre soluções opostas - vide art. 30º, b), do anterior ETAF, aqui aplicável.

Requisitos cumulativos, entenda-se.

Exige-se também, e obviamente, identidade de situações de facto, já que, sem esta, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos.

Ou seja, e para que exista oposição é necessária uma identidade, tanto jurídica como factual.

Por outro lado, e como é óbvio, torna-se necessário que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado, pois, até aí, não há decisão definitiva, não podendo falar-se em oposição de julgados.

E a primeira pergunta a formular é esta: Será que estamos perante oposição de acórdãos? Será que há identidade de questão factual e identidade de questão fundamental de direito?

Vejamos então.

O EPGA define, com clareza, as questões que são suscitadas à apreciação deste Supremo Tribunal.

Que são as seguintes:

1ª questão: regime de tributação em IVA na aquisição de bens em segunda mão.

2ª questão: ónus de prova da aquisição a particulares nas transacções intracomunitárias.

Ali, o acórdão fundamento eleito é o acórdão do TCA – Sul de 19/10/2004 (rec. n. 7300/02).

Aqui, o acórdão fundamento eleito é o acórdão do TCA – Sul de 27/6/2006 (rec. n. 908/03).

Que dizer?

Quanto à segunda questão atrás enunciada (ónus de prova), é evidente a todas as luzes que não existe a invocada oposição de acórdãos, pois o acórdão recorrido não abordou expressamente (nem sequer implicitamente) a questão do ónus da prova, atrás explicitado.

E que dizer da primeira questão?

Sobre o ponto, o EPGA pronunciou-se do seguinte modo:

“Concorreram para a solução jurídica da questão os seguintes factos provados e considerações jurídicas (no acórdão fundamento):

aquisições de veículos automóveis na Alemanha em Dezembro 1996;

o sujeito passivo não demonstrou a tributação da aquisição na Alemanha segundo um regime de especial de tributação pela margem, vigente em Portugal (acórdão fls. 226)

não estão verificados os pressupostos que afastariam a sujeição a IVA (art.14º n.1 DL n. 199/96,18 Outubro)

as aquisições controvertidas estão sujeitas a IVA (artºs 1º n. 1 alínea a) e 3 RITI).

“Acórdão recorrido:

“Concorreram para a solução jurídica da questão os seguintes factos provados e considerações jurídicas:

aquisição de veículos automóveis na Alemanha após 22.10.1996 (início da vigência do DL n. 199/96,18 Outubro)

vendedor (em Portugal) com a categoria de sujeito passivo revendedor (fls.208)

as aquisições de veículos na Alemanha não estão tituladas por facturas emitidas nos termos legais

as vendas efectuadas por particulares (em território nacional ou em qualquer outro Estado membro) não exigem factura nem estão sujeitas a IVA

“Decorre do contexto descrito que inexistente antagonismo de soluções jurídicas porque os seus divergentes sentidos foram determinados por diferentes situações de facto (cf., designadamente, itens em itálico)”

Tem razão o EPGA.

A diversidade fáctica não conduz a soluções jurídicas opostas, por isso que são diversos os factos assentes no acórdão fundamento e no acórdão recorrido.

Vejamos com mais atenção.

Enquanto no acórdão recorrido, e no tocante aos veículos importados após a vigência do DL n. 199/96, de 18/10, se considerou que não havia lugar a sujeição a IVA porquanto: a) estão em causa aquisições intracomunitárias de bens em segunda mão; b) *o vendedor* (o ora recorrido) *é um sujeito passivo revendedor*; e, c) que a liquidação não se deveu a uma suposta não sujeição a IVA no Estado-membro de expedição ou transporte, mas antes à não apresentação, como acima se referiu, de facturas de acordo com o disposto no artigo 35º, n. 5, do CIVA, conjugado com o artigo 28º, nºs 1 e 5 do RITI”, pelo que considerou que as vendas em causa efectuadas pelos particulares “são operações fora do campo do imposto e portanto não sujeitas a IVA”, ao invés, no acórdão fundamento (rec. n. 7300/02), depois de se referir expressamente que “o recurso versa sobre a parte da sentença que anulou a liquidação adicional relativa a Dezembro de 1996, reportada ao IVA”, considerou-se que as operação em causa só não estavam sujeitas a tal imposto (IVA) se o vendedor fosse um sujeito passivo revendedor, *o que não ficou provado*.

É pois evidente, a todas as luzes, que, perante situações de facto diversas, não é possível falar-se em oposição de acórdãos.

Ali (no acórdão recorrido) provou-se que o vendedor era um sujeito passivo revendedor. Aqui, no acórdão fundamento, tal não se provou.

A situações de facto diversas corresponderam soluções jurídicas diversas.

Não há pois qualquer oposição de acórdãos.

3. Face ao exposto, julga-se findo o recurso.

Sem custas, por delas estar, no caso, isenta a FP.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* — *António Calhau* — *Miranda de Pacheco* — *Brandão de Pinho* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 6 de Maio de 2009.**Assunto:**

Contrato-promessa de compra e venda. Acção de execução específica de contrato-promessa. Suspensão da execução fiscal. Acção com objecto relativo à propriedade ou posse dos bens penhorados.

Sumário:

A acção de execução específica de contrato-promessa de compra e venda de imóvel, sem eficácia real, não é de qualificar como uma «acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados», para efeitos do art. 172.º do CPPT.

Processo n.º 934/08-50.

Recorrente: Maria da Conceição Abreu de Sousa e Outro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

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

1 – MARIA DA CONCEIÇÃO ABREU DE SOUSA e JOSÉ FERNANDO GONÇALVES RIBEIRO DE SOUSA apresentaram no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra uma reclamação de um despacho proferido em execução fiscal, que indeferiu um pedido de suspensão desse processo baseado no art. 172.º do CPPT.

Aquele Tribunal indeferiu a reclamação.

Os ora Recorrentes interpuseram recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal para o Tribunal Central Administrativo Sul, que lhe negou provimento.

Os Recorrentes interpuseram recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul para este Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo do preceituado no art. 150.º do CPTA.

Por acórdão de 3-12-2008, este Supremo Tribunal Administrativo não admitiu o recurso ao abrigo do disposto no art. 150.º do CPTA e convolou-o em recurso por oposição de acórdãos, enquadrável no art. 284.º do CPPT, uma vez que os Recorrentes invocam oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 18-8-2008, proferido no processo n.º 2562/08, cuja cópia juntaram, alegando que se trata de situação de facto e de direito idêntica.

Nesse acórdão do Supremo Tribunal Administrativo entendeu-se já que os Recorrentes alegaram sobre a oposição de julgados, procuraram demonstrá-la e afirmaram subscrever na íntegra a posição do acórdão do TCAS de 18-8-2008.

As partes foram notificadas para se pronunciarem sobre a eventual necessidade de prática de qualquer acto processual para regularização do presente recurso jurisdicional como recurso por oposição de acórdãos, apenas se tendo pronunciado a Recorrente defendendo que não é necessária a prática de qualquer acto.

Nada requerendo as partes e tendo havido possibilidade de exercício do contraditório sobre o mérito do recurso e de emissão de parecer pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, não se justifica a prática de qualquer outro acto para convoação do processo, pelo que os autos vêm à conferência para decidir.

2 – Os Recorrentes apresentaram alegações com as seguintes conclusões:

1. – O presente recurso tem por objecto a reforma, em termos de direito, do duto acórdão recorrido que julgou totalmente improcedente a reclamação apresentada pelos Recorrentes do despacho do Recorrido que negou provimento ao pedido de suspensão da execução sobre a fracção autónoma de que os Recorrentes são legítimos possuidores desde 2002,

2. – O caso concreto em crise apresenta relevância jurídica e social, encontra-se revestido de importância fundamental e a admissão do presente recurso é necessário para uma melhor aplicação do Direito.

3. – A questão que radica em procurar saber se uma acção de execução de específica de contrato promessa de compra e venda de fracção autónoma, sem eficácia real, instaurada pelo promitente-comprador que detém a posse da fracção e já pagou, ao promitente vendedor, quase a totalidade do preço convencionado na promessa, tem por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados, para o efeito de determinar a suspensão da execução fiscal quanto a esses bens, reveste importância fundamental conforme as considerações feitas nestas alegações.

4. – Considerar que a acção de execução específica não é uma acção em que se discute a propriedade ou a posse do bem penhorado em sede fiscal determinará para os cidadãos não só a inutilidade da

decisão judicial a proferir nesse processo mas também a perda da habitação em que já investiram as suas poupanças ficando irremediavelmente privados da mesma, podendo suceder-se com toda a probabilidade o caso de nem sequer poderem ver satisfeito o seu direito de crédito sobre o promitente vendedor.

5. – Para mais, aplicações díspares do mesmo normativo, que já se verificam, atendendo ao teor da decisão recentemente proferida no Tribunal Central Administrativo Sul, em situação idêntica do ponto de vista substantivo e adjectivo, e também subjectivo, atendendo a que as partes naqueles autos e nos presentes são exactamente as mesmas, conduzirão necessariamente a uma instabilidade jurídica e social, que importa acautelar.

6. – O douto acórdão recorrido fez inadequada interpretação e aplicação do art. 172º do CPPT, nos termos do qual a acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou a posse dos bens penhorados suspende a execução quanto a esses bens.

7. – O procedimento cautelar instaurado como preliminar da acção de execução específica e, bem assim, a acção de execução específica instaurada e devidamente registada pelos Recorrentes destinava-se a efectivar o direito de propriedade dos mesmos sobre a fracção objecto de penhora nos autos de execução fiscal, conforme decorre do art. 830º, n.º 1 do C.Civil.

8. – A interpretação do preceito em referência acolhida pelo Tribunal a quo implica, além do mais, a total desconsideração do direito fundamental dos Recorrentes e de quaisquer outros cidadãos, constitucionalmente consagrado, de acesso a tutela jurisdiccional efectiva, que ficará totalmente esvaziado no caso de ser feita a venda a terceiro da referida fracção no âmbito da execução fiscal – arts. 20º e 268º, n.º 4 da CRP.

9. – E bem assim, o direito à habitação dos Recorrentes tutelado constitucionalmente, no art. 65º, n.º 1 da CRP que obrigava a decisão diversa da proferida.

10. – Inexistindo qualquer interesse digno de salvaguarda que justifique semelhante interpretação restritiva do conteúdo dos referidos direitos fundamentais.

11. – Pelo que a douta sentença recorrida violou o art. 172º do CPPT e bem assim o conteúdo dos acima mencionados direitos constitucionalmente consagrados.

Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – No acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A) Foi instaurado, no Serviço de Finanças de Amadora 3, um processo de execução fiscal com o n.º 3611200501049224, contra a sociedade “Claudiobra-Construção Civil Lda”, por dívidas de IMI, na quantia de € 1 475,35- cfr. rosto do proc. exec. fiscal de fls. 1 e certidão de dívida de fls. 2 e 3.

B) Em 27.11.06 foi efectuada a penhora da fracção autónoma designada pela letra “J”, do prédio inscrito na matriz predial sob o artº 3116º da Freguesia de Benfica, tendo sido registada na 5.ª C.R.Predial de Lisboa, em 27.11.06. – cfr. Informação de fls. 77 e 78 dos autos

C) Em 26.10.07, os interessados registaram a acção de execução específica da promessa de compra e venda da fracção indicada em B), tendo em vista emitir sentença que produza os efeitos da declaração negocial do vendedor, após terem obtido sentença no procedimento cautelar de arresto que proibiu a requerida de vender as fracções – cfr. fls. 39 a 50, e petição de fls. 51 a 66 dos autos. (1)

D) Em 09.11.07, os interessados apresentaram requerimento ao Órgão de execução Fiscal competente, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, solicitando a suspensão da execução sobre a fracção autónoma penhorada, nos termos do disposto no artº 172º do CPPT, atento a interposição da acção referida em C), -cfr requerimento de fls. 17 a 38 e junção de documentos de fls. 73 a 75, dos autos.

E) Elaborada em 06.12.07, a Informação prestada pelos Serviços quanto ao pedido referido em D), e com base na consideração da data de celebração do contrato-promessa, nos elementos registrais do prédio incluindo o registo da acção de execução específica, foi proferido o Despacho de 06.12.07, pelo Chefe de Finanças de Amadora 3, devidamente notificado, no sentido de indeferir o pretendido, por se entender que a acção instaurada pelo requerente destina-se apenas a obter sentença que produza os efeitos da declaração negocial assumida pelo executado, não tendo por objecto a posse ou a propriedade do bem penhorado. – Cfr. fls. 84 a 86, e Ofício de fls. 87, dos autos.

F) Os Recorrentes celebraram, em 06/04/2000, o contrato promessa de compra e venda tendo por objecto a fracção em referência, nos termos do contrato junto sob Documento n.º 1;

G) Em cumprimento do referido contrato, nessa mesma data de 06/04/2000, entregaram à Executada, a título de sinal e princípio de pagamento, o montante de € 99.759,58; – Documento n.º 1

H) Em 27/05/2001 a Executada entregou aos Recorrentes a fracção em referência, local onde desde esse dia passaram a viver com a sua família, nela dormindo, tomando as suas refeições e recebendo as suas visitas de forma habitual e permanente até à presente data – Documento n.º 13;

I) Posteriormente à celebração do contrato promessa os Recorrentes foram entregando, a título de reforço de sinal e remanescente do preço, diversas quantias à Executada, sendo que, em 03/10/2002, os montantes entregues ascendiam a € 276.334,00 – Documentos nos. 1 a 7 e 13;

J) Em 12/10/2002 foi também entregue à Executada o valor de € 7.281,89, alegadamente destinado ao pagamento do IMT devido pela aquisição da fracção – Documento n.º 8 e 13;

K) Os Recorrentes insistiram por diversas vezes com a Executada pela marcação da escritura pública de compra e venda, por já disporem da parte do preço de aquisição em falta, tendo feito o registo provisório em nome da filha Ana Cristina Abreu de Sousa em 09/10/2002 – Documento n.º 13 e 9;

L) Em meados de Julho de 2007, a Requerente tomou conhecimento de que a sua casa, a fracção autónoma identificada no art. 1º e 2º do presente articulado, tinha sido penhorada e era já objecto de uma venda judicial nos autos de execução com o n.º 1213/2002, a correr termos pelo 1º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Oeiras,

M) Nos quais era Exequente a firma “Tergon – Equipamentos Domésticos, Lda.”, sendo a dívida exequenda do valor de € 5.031,32, titulada por um cheque, emitido, vencido e não pago, pela Executada “Claudiobra”;

N) Nessa sequência, e com o único intuito de pôr termo à execução e de impedir a venda judicial da fracção que lhe foi prometida, a Recorrente pagou à Exequente “Tergon” a totalidade da dívida exequenda, acrescida dos respectivos juros, tudo no montante de € 7.600,00, com o que a execução se extinguiu -Documentos nos. 10,11,12 e 13;

O) Logo após o pagamento à “Tergon”, os Recorrentes intentaram, em 09/08/2007, contra a Executada “Claudiobra”, uma providência cautelar de arresto preventivo da fracção autónoma em referência até estar integralmente cumprido o contrato promessa de compra e venda relativo à dita fracção, ou garantido o seu cumprimento, para assim evitar que a Executada vendesse ou onerasse a fracção, inviabilizando, assim, o seu direito de execução específica do referido contrato promessa.

P) Providência cautelar que correu termos na 2.ª Secção da 7.ª Vara Cível de Lisboa, sob o n.º 3636/07.5TVLSB, e no âmbito da qual foi proferida sentença, em 07/09/2007, julgando procedente a providência cautelar requerida, proibindo a Executada “Claudiobra” de vender as fracções -Documento n.º 13;

Q) No processo referido em P) deu-se, como provado, indiciariamente, o seguinte:

A) *Por contrato promessa celebrado em 06/04/2000, a Requerida Claudiobra – Construção Civil, Lda., prometeu vender à Requerente Maria da Conceição Abreu de Sousa, livre de quaisquer ónus ou encargos e pelo preço de 63.000.000\$00, a fracção autónoma designada pela letra “J”, do prédio inscrito na matriz predial sob o artigo 116º, da freguesia de Benfica;*

B) *Ficou convencionado que a Requerente pagaria à Requerida, a título de sinal e princípio de pagamento, o montante de 20.000.000\$00 (€ 100.000,00);*

C) *Com a assinatura e em cumprimento do contrato, a Requerente entregou à Requerida na pessoa do seu sócio gerente Luís Manuel Rosalino Branco, o cheque n.º 433472859, no montante de 20.000.000\$00, que o cobrou;*

D) *As partes acordaram que “a escritura será celebrada, em data a combinar entre as partes” e que o remanescente do preço em falta seria entregue “consoante a possibilidade do Promitente Comprador até ao acto da outorga da escritura”;*

E) *Em 22 de Setembro e 13 de Outubro de 2000 a Requerente entregou à Requerida quantias de 500.000\$00 a título de reforço de sinal;*

F) *Em Maio de 2001 a Requerida entregou a fracção autónoma objecto do contrato à Requerente que, desde esse dia, nela passou a viver com a sua família, nela dormindo, tomando as suas refeições e recebendo as suas visitas, de forma habitual e permanente;*

G) *Posteriormente, a Requerente entregou à Requerida que recebeu, na pessoa do seu sócio gerente Luís Manuel Rosalino Branco, o cheque sacado sobre o Banco Espírito Santo, emitido a 2 de Julho de 2002, no montante de € 2.500,00, a título de reforço de sinal;*

H) *Mais tarde entregou-lhe, pela mesma pessoa, o cheque n.º 5906131166 sacado sobre o Banco Espírito Santo, emitido a 28 de Agosto de 2002, no montante de € 1.000,00, a título de reforço de sinal;*

I) *A Requerente entregou ainda à Requerida, que recebeu na pessoa do seu sócio gerente Luís Manuel Rosalino Branco, a título de reforço de sinal, o cheque n.º 906131247, sacado sobre o Banco Espírito Santo, emitido a 3 de Outubro de 2002 e no montante de € 20.000,00;*

J) *A 7 de Outubro de 2002, a Requerida entregou à Requerente recibo de quitação no qual declara que: “recebera, da Sra. Maria Conceição Abreu de Sousa a quantia de 276.334 euros (...) ficando em dívida a importância de 37.908 euros (...) referente à aquisição do 3º andar esquerdo do prédio sito na Rua Cláudio Nunes, 41, Benfica, Lisboa”;*

K) *A pedido da Requerida, a Requerente entregou-lhe, na pessoa do seu sócio gerente Luís Manuel Rosalino Branco, o cheque n.º 4408216797, sacado sobre o Banco Espírito Santo, emitido a 12 de Outubro de 2002, no montante de € 7.281,89, que se destinava à liquidação do IMT devido pela aquisição da referida fracção;*

L) *A Requerente insistiu por diversas vezes com a Requerida pela marcação da escritura, por já dispor da parte do preço de aquisição em falta, tendo feito o registo provisório em nome da filha Ana Cristina Abreu de Sousa, em 09/10/2002;*

M) *A Requerida nunca marcou data para a realização da escritura do contrato prometido;*

N) *A Requerente mantém o interesse na celebração da escritura, que não se realizou porque a Requerida, apesar de inúmeras insistências nunca agendou, mas teme que a Requerida venha a vender ou onerar;*

O) *Os Requerentes, depois de receberem a fracção em Maio de 2001, contrataram e pagam os serviços de fornecimento de electricidade, gás, e água, bem como de telefone e televisão;*

P) *A Requerente assiste e vota nas reuniões de condomínio, paga a sua quota, foi nomeada administradora em 2004 e foi mandatada para representar outros condóminos.*

4 – O presente processo iniciou-se depois de 1-1-2004, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

No art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002 refere-se que cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer de «recursos para uniformização de jurisprudência», não se indicando quais os recursos abrangidos por essa designação.

Ao recurso jurisdicional por «oposição de acórdãos», previsto no art. 284.º do CPPT, não é atribuída a designação de «recurso para uniformização de jurisprudência», pelo que se pode questionar se ele subsiste em relação aos processos a que se aplica o ETAF de 2002, uma vez que apenas prevê a intervenção do Pleno em recurso para uniformização de jurisprudência e não se prevê qualquer formação ou tribunal com competência para o conhecimento de recursos com fundamento em «oposição de acórdãos».

No entanto, apesar de o CPPT já ter sido alterado por várias vezes desde a entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, não foi introduzida qualquer alteração legislativa no regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, pelo que é de entender que se pretendeu que ele seja mantido.

Por outro lado, estabelecendo-se neste art. 284.º um regime especial de recurso para uniformização de jurisprudência, será ele o aplicável, em primeira linha, aos meios processuais a que se aplica o regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, indicados no n.º 1 do art. 279.º.

No entanto, não se estabelecendo neste art. 284.º do CPPT os requisitos dos recursos a que ele se refere terá fazer-se apelo ao art. 152.º do CPTA, como legislação subsidiária nesta matéria, atenta a natureza do caso omissis [art. 2.º, alínea c), do CPPT], conclusão esta que é reforçada pelo facto de serem estes os únicos recursos do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal a que é dada a designação de «recursos para uniformização de jurisprudência» e por isso, é necessariamente a eles que se reporta o art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002, na parte em que o contencioso tributário não contém normas especiais.

Sendo assim, cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário conhecer destes recursos, uma vez que, sendo também fundados em oposição de acórdãos, caberão naquela designação de «recursos para uniformização de jurisprudência», que é de interpretar como reportando-se a todos os recursos jurisdicionais que visam tal finalidade e não apenas àqueles a que o CPTA ou o CPC atribuem tal designação.

O regime aplicável aos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002 é constituído, em primeira linha, pelas regras do art. 284.º, que consubstancia um tipo especial de recurso visando a uniformização de jurisprudência,

Para além disso, pressupõe-se neste art. 284.º a aplicação das regras gerais dos recursos jurisdicionais previstas no CPPT, designadamente quanto à legitimidade e quanto à forma e ao prazo de interposição. Na verdade, o n.º 1 deste art. 284.º inculca essa ideia, pois, referindo que «*caso o fundamento for a oposição de acórdãos, o requerimento da interposição do recurso deve indicar...*» infere-se que apenas se visa especificar as especialidades do requerimento, com aplicação das regras gerais nos pontos em que não se assinalam especialidades. Por outro lado, no n.º 5 deste art. 284.º remete-se para o n.º 3 do art. 282.º. A isto acresce que as regras dos n.ºs 4 a 7 desse mesmo artigo e do art. 286.º não contém qualquer indicação que permita restringir a sua aplicação a algum ou alguns tipos de recursos.

Assim, são aplicáveis a estes recursos por oposição de acórdãos, depois das regras deste art. 284.º, as regras gerais constam dos arts. 280.º e 282.º do CPPT⁽²⁾. Subsidiariamente, aplicam-se a estes recursos as regras do agravo em processo civil, como determina o art. 281.º deste Código.

No que não estiver regulado no recurso de agravo, será aplicável subsidiariamente o regime de recursos jurisdicionais do CPTA [art. 2.º, alínea c), do CPPT], com primazia para as regras do recurso para uniformização de jurisprudência.

É o que sucede, designadamente com as regras que estabelecem os requisitos de admissibilidade deste tipo de recursos, matéria em que é necessário fazer apelo às regras do art. 152.º do CPTA.

O regime que resulta, para o recurso por oposição de acórdãos, da aplicação destas normas é consideravelmente distinto do regime dos recursos para uniformização de jurisprudência, previsto no art. 152.º do CPTA.

Há, desde logo, uma diferença fundamental, quanto ao início do prazo de interposição de recurso, pois os recursos por oposição de acórdãos regulados pelo CPPT são interpostos antes do trânsito em julgado, no prazo referido no n.º 1 do art. 280.º do deste Código, enquanto, no que concerne aos recur-

sos que são regulados pelo CPTA, o prazo de interposição apenas se inicia com o trânsito em julgado da decisão de que se recorre.

Uma outra diferença é a de que nos recursos jurisdicionais regulados por este art. 284.º, há duas fases de alegações, uma sobre a questão preliminar da existência de oposição entre o acórdão de que se recorre e o acórdão ou acórdãos invocados com fundamento do recurso (n.º 3 deste art. 284.º) e outra sobre a questão do mérito do recurso (nos termos do n.º 3 do art. 283.º, para que remete o n.º 5 deste art. 284.º), enquanto no recurso previsto no art. 152.º do CPTA há uma única alegação do recorrente (n.º 2 deste artigo).

No caso em apreço, o recurso foi tempestivamente interposto, antes do trânsito em julgado do acórdão recorrido, não é questionada a legitimidade do Recorrente e a tramitação seguida não obsta à convalidação do recurso.

Assim, nos termos do art. 284.º, n.º 5, passará a apreciar-se se verifica a «oposição exigida» a que se refere o n.º 3 do mesmo artigo, o que se reconduz a apreciar se se verificam os requisitos necessários para o prosseguimento do recurso.

5 – A admissibilidade dos recursos de acórdãos dos Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

o acórdão invocado como fundamento do recurso ter sido proferido pelo STA ou por um TCA;
existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

No entanto, relativamente àquele primeiro requisito, apesar de a letra do art. 152.º não fazer qualquer limitação, deverá fazer-se uma interpretação restritiva, imposta pelo regime dos recursos para uniformização de jurisprudência que resulta do ETAF de 2002, quando confrontado com o previsto no ETAF de 1984, que é a de só serem admissíveis como fundamento do recurso acórdãos proferidos pelas Secções do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e dos Tribunais Centrais Administrativos⁽³⁾. Para além disso, será exigível que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado, pois só em relação a uma decisão transitada em julgado se justifica a resolução de um conflito jurisprudencial e só nesse caso se pode ter como assente que as decisões discrepantes envolvem tratamento desigual.

No caso em apreço, o acórdão invocado como estando em contradição com o recorrido foi proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul. Por outro lado, não é posto em causa o trânsito em julgado do acórdão fundamento, pelo que ele se deve presumir, à semelhança do que se estabelecia no n.º 4 do art. 763.º do CPC, na redacção anterior à reforma operada pelos Decretos-Lei n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro.

6 – No acórdão fundamento apreciou-se um outro recurso jurisdicional interposto pelos mesmos Recorrentes e relativo à mesma fracção autónoma.

A questão aí apreciada foi, no que aqui interessa, a de saber se uma acção cível que tem por objecto a execução específica de um contrato-promessa é uma causa que tem por objecto a propriedade ou posse do bem penhorado, para efeitos do art. 172.º do CPPT. No caso, foi dada como assente a posse dos Recorrentes sobre a fracção autónoma em causa e, com esse pressuposto, entendeu-se que a acção de execução específica de contrato-promessa relativa à mesma fracção era de qualificar como uma «acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados», para efeitos daquele art. 172.º.

No acórdão recorrido, teve-se presente a mesma providência cautelar e a mesma acção de execução específica do contrato-promessa, mas entendeu-se que elas não constituem «acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados», para efeitos do art. 172.º do CPPT.

Assim, é manifesta a identidade de situação fáctica considerada o acórdão recorrido e no acórdão fundamento e é evidente a contradição de julgados.

Por outro lado não há jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão em apreço.

Por isso, nada obsta à apreciação do presente recurso jurisdicional.

7 – O art. 172.º do CPPT estabelece que «a acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados suspende a execução quanto a esses bens, sem prejuízo de continuar noutros bens».

A finalidade evidente desta norma é evitar que sejam vendidos bens sobre que há litígio que pode conduzir à não subsistência das vendas a efectuar em processo de execução fiscal.

Justifica-se a preocupação legislativa prosseguir esse objectivo, por a existência de litígio sobre a propriedade ou posse dos bens a vender, afectando a estabilidade das vendas que viessem efectuadas, presumivelmente afectar negativamente o preço de venda, por afastar potenciais interessados

e, conseqüentemente, diminuir a concorrência, que é tendencialmente potenciadora da obtenção de melhores preços.

No caso de procedência da acção de execução específica, o promitente-comprador obterá uma sentença que produz os efeitos da declaração negocial do promitente vendedor faltoso (art. 830.º, n.º 1, do CC), isto é, uma sentença que tem o efeito que teria a celebração do contrato prometido pelo promitente-vendedor, designadamente, no caso de compra e venda, a transferência para o promitente-comprador da propriedade do bem que é objecto do contrato-promessa [art. 879.º, n.º 1, alínea a), do CC].

No entanto, a possibilidade de a venda a efectuar em execução fiscal poder vir a ser posta em causa pela acção de execução específica do contrato-promessa só ocorrerá quando este tiver eficácia real, mediante declaração expressa e inscrição no registo, para além da satisfação dos requisitos de forma do contrato prometido (art. 413.º, n.ºs 1 e 2, do CC).

Neste caso, o direito do promissário à aquisição da coisa prevalece sobre todos os direitos pessoais ou reais que posteriormente sobre ela se constituam, o que se reconduz a que o direito que emerge do contrato para o promitente-comprador assuma a natureza de um direito real de aquisição. Nesta situação, no que concerne à prevalência em relação a terceiros, tudo se passa como se a alienação prometida, uma vez realizada, se houvesse efectuado na data em que a promessa foi registada. (4)

Nesses casos em que a sentença a proferir em processo de execução específica de contrato-promessa pode pôr em causa a estabilidade das vendas, deverá entender-se que se está perante um acção que tem por objecto a propriedade do bem, para efeito deste art. 172.º.

Porém, não é isso que sucede no caso em apreço, pois o contrato-promessa não foi consta de escritura pública nem lhe foi atribuída eficácia real e a penhora da fracção foi registada, antes de qualquer outro acto que possa afectar o direito a adquirir pelo comprador na venda em processo de execução fiscal.

Na verdade, a venda que vier a ser efectuada no processo de execução fiscal não será afectada pela decisão que vier a ser proferida na acção de execução específica, pois os bens vendidos em processo executivo «são transmitidos livres dos direitos de garantia que os onerarem, bem como dos demais direitos reais que não tenham registo anterior ao de qualquer arresto, penhora ou garantia, com excepção dos que, constituídos em data anterior, produzam efeitos em relação a terceiros independentemente de registo» (art. 824.º, n.º 2, do CC).

Para além disso, no caso em apreço, o próprio registo da acção de execução específica foi posterior ao registo da penhora, pelo que nem sequer se coloca a questão (que se poderá colocar nos casos em que o registo da acção é anterior ao registo de direitos reais), de saber se a procedência da acção poderia atribuir ao promitente-comprador a propriedade do bem respectivo, prevalecendo sobre os direitos reais constituídos sobre este. (5)

Assim, tem de se concluir que, no caso dos autos, a acção de execução específica do contrato-promessa não pode ser considerada uma «acção judicial que tenha por objecto a propriedade ou posse dos bens penhorados», para efeitos do art. 172.º do CPPT.

Por isso, o entendimento correcto é o adoptado no acórdão recorrido.

Termos em que acordam neste Pleno da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pelos Recorrentes, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

(1) Alterada pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão recorrido.

(2) Este último inclui mesmo na sua epígrafe a expressão «Regras gerais».

(3) Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 14-7-2008, recurso n.º 764/07,

(4) Neste sentido, pode ver-se Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, volume I, 2.ª edição, página 340; e Antunes Varela, Das Obrigações em Geral, 10.ª edição, página 329.

(5) Sobre o alcance do registo da acção de execução específica, tem entendido o STJ que não transforma o direito emergente de contrato-promessa de natureza obrigacional em direito real.

Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STJ:

de 5-11-1998, processo n.º 86931 (uniformizador de jurisprudência);

de 11-12-2008, processo n.º 08B1375;

de 20-1-2009, processo n.º 08A3800.

Na mesma linha, podem ver-se Antunes Varela, Das Obrigações em Geral, 10.ª edição, páginas 330-333, e ALMEIDA COSTA, Direito das Obrigações, 11ª edição, página 425.

No entanto, defendendo que o direito à execução específica pode adquirir, e adquire, eficácia real (...) através do registo da acção judicial em que tenha sido deduzido, pode ver-se Inocêncio Galvão Telles, em Colectânea de Jurisprudência, ano IX, página 9.

Acórdão de 6 de Maio de 2009.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Utilização do subsolo municipal. Taxa.

Sumário:

O tributo pago aos municípios por “empresas de rede” pela utilização do subsolo municipal, com a colocação neste de tubos e de condutas, tem a natureza de taxa, e não de imposto, atento o seu carácter bilateral ou sinalagmático.

Processo n.º 963/08-50.

Recorrente: Câmara Municipal do Barreiro.

Recorrido: Setgás – Sociedade de Produção de Gás, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 O Município do Barreiro (Câmara Municipal do Barreiro) vem interpor recurso para o Pleno do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28-3-2007, proferido nos presentes autos (fls. 505 e ss.), por oposição com o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-4-2005, proferido no recurso n.º 1339/04.

1.2 Em alegação, o Município recorrente apresenta as seguintes conclusões.

1. O tributo a que se refere o art.º 450 do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças da Câmara Municipal do Barreiro que prevê a ocupação do domínio público municipal com tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes e que é devido por quem procede a essa ocupação, reveste a natureza de “taxa”.

2. Trata-se de uma prestação pecuniária e coactiva exigida por uma entidade pública como contrapartida da prestação administrativa que à recorrida aproveita.

3. Tal tributo contém todos os elementos estruturais que justificam a sua qualificação como “taxa”.

Termos em que deve ser anulado o duto acórdão recorrido e substituído por outro que levando em conta a natureza de taxa que o tributo reveste, decrete, por consequência, a improcedência da impugnação.

1.3 A recorrida “Setgás-Sociedade de Produção de gás, SA” contra-alegou e apresentou as conclusões seguintes.

1. Ambos os arestos em apreço - o Acórdão do STA de 13.04.2005, processo n.º 1339/04 (Acórdão Fundamento), e o Acórdão do TCA Sul de 28.03.2007, processo n.º 1591/07 (Acórdão Recorrido) - recaem sobre realidades semelhantes, uma vez que versam sobre impugnações judiciais de liquidações de taxas a título de ocupação do subsolo municipal.

2. Em ambos os casos, a questão controvertida prende-se com a qualificação dos tributos liquidados pela Recorrente à Recorrida a título de ocupação do subsolo municipal com as infra-estruturas que constituem a rede de Gás Natural, e com a sujeição dessa ocupação a tributação.

3. O Acórdão Fundamento decidiu que «A colocação de tubagens no solo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a Impugnante - ora Recorrida - essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades (...). O facto de a Impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada».

4. Conclui o Acórdão Fundamento pela existência de sinalagma directo e individualizado, pelo que considerou que o tributo em apreço é uma verdadeira taxa.

5. Por outro lado, o Acórdão Recorrido, ao qual foi junto o Acórdão do TCA de 18.06.2002, processo n.º 4636/00, concluiu que «tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente não podem ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e a qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais dessa figura, pelo que as liquidadas ao abrigo de tal denominação são, no caso, ilegais».

6. O mencionado Acórdão do TCA de 18.06.2002, para cuja fundamentação remete o Acórdão Recorrido, considerou o seguinte: «(...) não é toda a ocupação que legitima a imposição de taxas. De acordo com a definição dessa figura, como ficou dito, a taxa pressupõe uma utilização individualizada de bens semipúblicos; uma utilização que satisfaça, além das necessidades colectivas, necessidades individuais, isto é, necessidades de satisfação activa, necessidades cujas satisfação exige a procura de coisas pelo consumidor».

7. Em face desta conclusão, o Acórdão do TCA de 18.06.2002, em situação idêntica àquela que aqui se discute, decidiu: «E no caso concreto em apreço verifica-se, precisamente, a ausência dessa utilização individualizada de bens do domínio público. Com efeito, não se trata, como o configura a CMB, de uma utilização para satisfação de necessidades individuais da SETGÁS. O que se verifica é a ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público (que lhe foi concessionado pelo Estado); trata-se de bens públicos que são utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas que é a existência de uma rede de distribuição de gás natural (independentemente da procura que ela venha a ter e sem que se possa individualizar que e em que medida poderá individualmente vir a usufruir das utilidades por ela proporcionadas)».

8. Concluiu, assim, pela ausência de sinalagma directo e individualizado e, em consequência, pela não qualificação do tributo como taxa.

9. Enquanto o Acórdão Fundamento, embora sem proceder a uma minuciosa análise do conceito de concessão, defende, como supra se demonstrou, que existe um benefício directo da Recorrida decorrente do facto de a utilização exclusiva do subsolo lhe permitir satisfazer os seus interesses enquanto empresa comercial privada, o Acórdão Recorrido opta por remeter, na sua fundamentação, para o teor do Acórdão do TCA de 18.06.2002, o qual examina o papel do Estado naquela figura jurídica, chegando a uma conclusão diversa.

10. O Acórdão do TCA de 18.06.2002 concluiu assim que «A actuação da concessionária não se dirige à satisfação de um interesse próprio, individual, mas antes à satisfação de um interesse público por cuja satisfação ela ficou responsável, nos termos do respectivo contrato de concessão, tendo desta forma passado a exercer uma função pública, como colaboradora da Administração na realização dos interesses gerais para os quais ficou investida. E nesta medida ficou investida do direito de utilizar o domínio público, tal como se fosse a própria Administração a utilizá-lo, para efeitos de implantação e exploração das infra-estruturas da concessão (...)».

11. Resulta com clareza do exposto que a mesma questão fundamental de Direito - a natureza do tributo exigido à Recorrida pela ocupação do subsolo municipal - foi objecto de tratamento diverso por parte dos Acórdãos Fundamento e Recorrido, tendo sido obtidas duas decisões que se situam em pólos manifestamente opostos. Desta forma, existe oposição de acórdãos, nos termos e para os efeitos do artigo 284.º, n.º 1, do CPPT.

12. «Em termos tributários, pode definir-se a taxa como uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte» (Acórdão do STA de 16.06.1999, proferido no âmbito do processo n.º 23175 e publicado em www.dgsi.pt).

13. Passando do plano teórico ao caso em apreço, verifica-se que os tributos cobrados à recorrida não se reconduzem ao conceito de taxa, dada a ausência de uma utilização individualizada de bens semipúblicos por parte daquela.

14. A isso acresce o facto de a utilização dos bens dominiais - in casu, o subsolo municipal - não se destinar à satisfação de interesses individuais da Recorrida, mas antes à instalação e funcionamento de um serviço público essencial: o Gás Natural.

15. Assim, e contrariamente ao que sugere o Acórdão Fundamento, inexistente uma contrapartida individualizada para a Recorrida pelo pagamento daqueles tributos, uma vez que os beneficiários da utilização do subsolo são difusos e, portanto, insusceptíveis de individualização.

16. Em consequência do exposto, é lícito concluir que os tributos cobrados pela CMB à Recorrida extravasam os limites conceituais da figura das taxas, antes configurando autênticos impostos dissimulados, o que viola frontalmente alguns dos mais elementares princípios constitucionais da nossa ordem jurídica.

17. Com efeito, a contraprestação específica da suposta «taxa», traduzida na utilização exclusiva do subsolo para instalação das infra-estruturas necessárias à prestação de um serviço público essencial, implicaria obrigatoriamente que a «taxa» remunerasse a utilidade específica proporcionada à Recorrida.

18. Atenta essa circunstância, o facto de uma entidade pagar por todos os beneficiários de tal utilização colide frontalmente com os princípios da igualdade e da proporcionalidade, aliás consagrados na CRP.

19. Nesse sentido, importa distinguir as prestações ou contrapartidas públicas criadas para atender a interesses ou necessidades dos seus destinatários directos das prestações ou contrapartidas que dão resposta a interesses colectivos, cabendo aqui aquelas que proporcionam benefícios a um número indeterminado de pessoas. Neste último caso, o respectivo financiamento deverá ser feito através de impostos, e não de taxas.

20. Em face do exposto, conclui-se que o tributo em apreço, cujo pagamento tem sido exigido à Recorrida ao longo dos anos, não respeita o pressuposto da bilateralidade, já que não visa responder a uma necessidade criada directa ou indirectamente pela Recorrida, mas sim a atender ao interesse geral

da colectividade ou, se assim se preferir, de cada um dos municípios, em cujas vidas o Gás Natural assume papel de grande relevo.

21. Ao contrário do que sugere o Acórdão Fundamento, a prestação pública não se limita a atender a interesses da Recorrida enquanto empresa privada, mas sobretudo a dar resposta a um interesse colectivo, tornando possível a prestação de um serviço público essencial. Nessa medida, os custos inerentes devem ser suportados por impostos.

22. A circunstância de a Recorrida ser uma empresa comercial que, na sua actividade, visa a obtenção de lucro – tal como, salienta-se, qualquer empresa pública municipal – não permite concluir que beneficia de forma mais individualizada ou exclusiva dos bens dominiais do que qualquer outra empresa que eventualmente consuma Gás Natural na sua produção.

23. Se corresponde à verdade que a Recorrida é uma empresa comercial que realiza lucro com o serviço público prestado, também é verdadeira a circunstância de o benefício efectivo da utilização do subsolo não ser exclusivamente seu, mas sobretudo da colectividade.

24. É indubitável que estamos perante um serviço público essencial, como resulta da própria Lei, pelo que a existência de uma rede de Gás Natural deve ser encarada pura e simplesmente como um meio de satisfação de necessidades colectivas. Para tanto, a Recorrida celebrou com o Estado um contrato de concessão, nos termos do qual foi autorizada a obter dos consumidores uma compensação directa, embora fixada previamente pelo concedente.

25. A actividade de criação e exploração de redes de distribuição de Gás Natural está ligada à satisfação de necessidades colectivas essenciais, pelo que, mesmo concessionada, fica sujeita às obrigações de serviço público (cfr., nomeadamente, a Lei 12/2008, de 26 de Fevereiro).

26. Demonstrativo dessa subordinação ao interesse público é o facto de os preços do Gás Natural serem previamente fixados pelo Estado concedente, condicionando a liberdade da concessionária no exercício da sua actividade.

27. A regulação do sector por parte do Estado é essencial para que verdadeiramente exista a prestação de um serviço público, sendo tal demonstrativo quer nos contratos de concessão celebrados, quer na legislação conexas que regula a actividade.

28. Para prosseguir os intuitos do contrato a que se vinculou, a Recorrida necessita de utilizar, para as exclusivas funções a que está adstrita, bens que integram o domínio público municipal, nomeadamente o subsolo.

29. Se na propriedade privada impera a ideia do pleno aproveitamento das utilidades do bem de acordo com a sua destinação económica, na propriedade pública é incontornável a instrumentalidade em função da satisfação da utilidade pública; em consequência, o uso comum do domínio público rege-se pelos princípios da liberdade e da gratuidade (cfr., nesse sentido, o disposto no art. 25.º do Decreto-Lei 280/2007, de 7 de Agosto).

30. A utilização do subsolo municipal, que integra o domínio público, para fins de instalação ou funcionamento de um serviço público, como, por exemplo, o de distribuição de Gás Natural, consubstancia um uso comum ordinário do mesmo. Trata-se de um uso comum directo mas também mediato do domínio público pela comunidade: directo porque cada indivíduo dele retira um proveito pessoal; mediato porque o benefício extraído se obtém através das prestações efectuadas por um serviço público.

31. Tratando-se de um uso comum ordinário do domínio público, este é insusceptível de tributação (cfr. art. 25.º, n.º 2 do Decreto-Lei 280/2007, de 7 de Agosto).

32. As «taxas» liquidadas pela Recorrente são, portanto, ilegais, uma vez que incidem sobre uma realidade insusceptível de tributação (cfr. art. 19.0, al. c) da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto; art. 15.º, n.º 1 da Lei 2/2007, de 15 de Janeiro; e art. 25.º, n.º 2, do Decreto-Lei 280/2007, de 7 de Agosto).

33. A ilegalidade da pretensa taxa, e conseqüente nulidade, decorre igualmente da desconformidade entre a mesma e das normas que a instituem com o contrato de concessão celebrado entre o Estado (concedente) e a Recorrida (concessionária), e também com a Lei de Bases em que tal contrato assentou.

34. Com efeito, consta da Base XVII anexa ao Decreto-Lei 33/91 que «a concessionária terá direito de utilizar o domínio público para efeitos de implantação e exploração das infra-estruturas da concessão, nos termos da legislação aplicável».

35. Desta forma, não restam dúvidas de que o Estado-concedente transferiu para a concessionária, ora Recorrida, a prerrogativa de utilização de bens do domínio público, quer sejam do Estado, quer sejam dos Municípios, na medida em que tal seja necessário para a implantação e exploração do serviço público de Gás Natural.

36. Por conseguinte, em virtude do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede de Gás Natural, a CMB e os Municípios onde a rede se encontra instalada ficaram privados dos poderes de administração e disposição sobre a porção do subsolo da via pública considerada necessária à instalação das infra-estruturas necessárias ao estabelecimento da concessão, uma vez que aquela porção ficou afectada a um uso público que se enquadra nas atribuições do Estado.

37. Assim sendo, não pode a CMB ou qualquer outro Município, sob pena de invasão das atribuições do Estado-concedente, pretender regular as condições de uso pelo concessionário do subsolo das vias públicas municipais considerado necessário para a implantação da rede de distribuição do Gás Natural na área regional Sul.

38. Em consequência do exposto, conclui-se que as «taxas» em causa são nulas, por violação do disposto no art. 133.º, n.º 2, alínea b), do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

39. A realidade é que, estando em causa um serviço público concedido pelo Estado e não pelo Município, e constituindo obrigação da concessionária perante o concedente «dotar-se de todas as infra-estruturas e outros meios necessários, em cada momento, à exploração da concessão e promover a respectiva implantação» (cfr. Cláusula 27, n.º 1, do contrato de concessão), nunca a cedência e utilização dos bens dominiais do Município poderia ficar dependente da vontade discricionária do titular desse domínio, sob pena de, se assim fosse, ficarem ameaçados o cumprimento das obrigações contratuais da concessionária e - o que é mais importante - a regularidade, continuidade e eficiência do serviço prestado (cfr. Cláusula 7 do contrato).

40. Caso se entenda insuficiente todo o exposto supra a respeito da nulidade dos tributos impugnados, o que só se admite por mera hipótese e sem conceder, sempre poderá dizer-se que aqueles nunca poderão assumir a natureza de verdadeiras taxas, dada a manifesta ausência de uma característica essencial dessa figura: a contraprestação.

41. Se o Município do Barreiro, como se disse, não tem o poder de disposição sobre a porção do seu domínio público tida como necessária à instalação da rede de Gás Natural pela Recorrida - incluindo aqui o subsolo -, não se vislumbra qualquer contrapartida prestada por aquela, requisito reputado como essencial para a qualificação do tributo como taxa.

42. Assim, estamos perante um tributo que não é exigível, nem devido.

Nestes termos e nos demais de Direito aplicáveis, deve decidir-se que existe oposição entre o Acórdão Fundamento e o Acórdão Recorrido, sendo o entendimento consagrado no Acórdão Recorrido aquele que deve prevalecer na uniformização da jurisprudência, a bem da Justiça.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

1. Ocorre oposição de julgados relevante, quanto à questão fundamental de direito equacionada pela recorrente no presente recurso, a saber, se o tributo objecto da impugnação, liquidado pela mesma entidade, ao abrigo da mesma disposição do seu Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança e Taxas e Licenças, reveste a natureza de uma Taxa (como decidiu o acórdão fundamento – Ac do STA de 13-04-05, in rec 1339/04) ou se (como se decidiu no acórdão recorrido. Ac. do TCA Sul de 28-3/07, in rec. 1591/07) o tributo não reveste tal natureza.

A questão fundamental de direito sobre que ambos se pronunciam é a mesma: a natureza do tributo a que o artº 45/14 do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança e Taxas e Licenças da C. M do Barreiro se refere.

Para o acórdão recorrido, o tributo não é uma taxa, enquanto para o acórdão fundamento o tributo é uma taxa.

Ambos os arestos perfilham as funções contraditórias, quanto à mesma questão fundamental, no quadro temporal da vigência da mesma legislação: a norma geradora de tributos apreciada por ambos os Tribunais é a mesma.

Termos em que sou de parecer que ocorre oposição de julgados relevante.

2. A jurisprudência deste STA sobre a questão é pacífica (ver, para além do mais, os acórdãos do STA citados pela recorrente): o tributo a que se refere o artº 45/14 do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança e Taxas e Licenças da C.M. do Barreiro que prevê a ocupação do domínio público municipal, com tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes e que é devido por quem procede a essa ocupação, reveste a entrega de taxa.

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em Pleno da Secção.

Como é sabido, são pressupostos do recurso por oposição de acórdãos para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (1) que se trate do mesmo fundamento de direito; (2) que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; e (3) que se tenha perfilhado solução oposta nos dois acórdãos (acórdão fundamento e acórdão recorrido).

Para que exista oposição de acórdãos é, pois, necessária tanto uma essencial identidade jurídica, como factual – o que naturalmente supõe a identidade essencial de situações de facto. Identidade (jurídica e factual) que, por natureza, se afere pela análise do objecto das decisões proferidas nos acórdãos em confronto.

Os acórdãos em confronto neste caso são, por um lado, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28-3-2007, proferido nos presentes autos de fls. 505 e ss. (acórdão recorrido); e, por outro lado, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-4-2005, proferido no recurso n.º 1339/04 (acórdão fundamento).

Perante uma certa diversidade terminológica utilizada na sentença recorrida – “licença da rede de distribuição” *versus* “taxa de renovação da licença pela utilização do subsolo camarário com as instalações da rede de gás” –, ficou muito claramente assente no acórdão fundamento, ultimamente apontado (n.º 1339/04), que do «que se trata é de instalação de tubagens no subsolo do domínio público municipal para a implantação da rede de gás natural»; ou seja: «o que está em causa é a legalidade de um tributo conexionado com a utilização do subsolo de terrenos do domínio público com tubagens da rede de gás natural» – cf. as precisas palavras de citar no indicado acórdão fundamento.

Por outro lado, o acórdão recorrido (de fls. 505 e ss.) enuncia que «A única questão a decidir consiste em saber se as quantias impostas à ora recorrente pelo Município do Barreiro, como contrapartida pela utilização do subsolo municipal em ordem a nele instalar a rede de gás natural que lhe foi concessionada pelo Estado, podem ser qualificadas como de “taxas” e se a mesma a elas se encontra sujeita».

E no acórdão recorrido decidiu-se que «tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente não podem ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e a qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais dessa figura, pelo que as liquidadas ao abrigo de tal denominação são, no caso, ilegais» – «anulando-se as imposições em causa», determina o acórdão recorrido.

Enquanto que no acórdão fundamento decidiu-se por revogar a sentença recorrida essencialmente por ser de «concluir que os tributos liquidados no acto têm a natureza de taxas, tendo cobertura legal no referido art. 11.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais de 1987».

Como assim, afigura-se manifesta a oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento – pois que está em causa o mesmo fundamento de direito, e, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica, foi perfilhada solução oposta nos dois arestos.

2.1 Em matéria de facto o acórdão recorrido consignou o seguinte.

1. Em 16/12/1993 foi celebrado entre o Estado Português e a Setgás Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA, o contrato de concessão da rede de distribuição regional de gás natural do sul, (como consta dos documentos de fls. 28/87).

2. O regulamento municipal de liquidação e cobrança de taxas e licenças referente ao ano de 1999, foi aprovado por reunião da Câmara Municipal do Barreiro em 11/12/1998 e deliberação da Assembleia Municipal de 28/12/1998 (como consta dos documentos de fls. 371/162).

3. O regulamento referido no ponto anterior prevê no capítulo VI - Ocupação da Via Pública - Licenças, e no art. 45º, o pagamento de licenças por construções ou instalações no solo ou subsolo:

15 - Tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes – por metro linear ou fracção e por ano:

a) Com diâmetro até 20 cm ---1.095\$00

b) Por diâmetro superior a 20cm - 1.320\$00 (cfr. fls. 371/412)

4. Foi dirigido ao ora impugnante um aviso postal para pagamento até ao dia 31 de Março do montante de 26.883.430\$00, relativamente ao ano de 2000 (cfr. teor de fls. 24).

5. Em 18/04/2000 a pedido do impugnante, foi emitida certidão na qual consta que o aviso postal que lhe foi dirigido era referente ao pagamento da renovação anual das taxas devidas pela ocupação da via pública, para o ano de 2000, relativo a tubos, condutas e cabos - art. 45º, n.º 15 do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de taxas e Licenças (ano de 1999) e que o valor em dívida à data era de 26.740.065\$00 (cfr. fls. 25/27).

6. Em 17/05/2000 foi apresentada a petição de fls. 1/21.

2.2 No acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-5-2008, rec. n.º 1.034/07 (seguindo de perto, aliás, o acórdão da mesma Secção, de 16-1-2008, rec. n.º 603/07), além do mais, escreveu-se como segue.

(...) De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (artº. 84.º), entre os quais se incluem as estradas, não pode ser permitida em situações de interesse exclusivo de particulares, pois isso reconduzir-se-ia à subversão da atribuição constitucional da natureza de bens do domínio público. Por isso, relativamente aos bens classificados pela Constituição como integrando o domínio público, as autorizações de uso privativo do domínio público através de licenças ou concessões, não podem, sem violar a Constituição, deixar de ser efectuadas em situações em que, concomitantemente com o interesse do particular, há também um interesse público, mesmo que não seja o prevalente. Por isso, a satisfação de um interesse público pela actividade de uma empresa privada, não é obstáculo à aplicação da taxa prevista para autorizações de uso privativo de bens do domínio público, sendo mesmo esse tipo de situações em que há cumulativamente interesse público e privado o campo de aplicação natural das taxas pela utilização de bens do domínio público. Por outro lado, não há elementos que permitam afirmar que haja uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo constitui para a Impugnante, pelo que não se pode excluir aquela relação sinalagmática por hipotética falta de correspectividade. Assim, em sintonia com a jurisprudência do Tribunal Constitucional (acórdãos n.ºs 365/2003 e 366/2003, ambos de 14-7-2003, e n.º 396/2006, de 28-6-2006) e deste Supremo Tribunal Administrativo (acórdãos de 17-11-2004, proferidos nos recursos n.ºs 650/04 e 654/04, de 13-4-2005, recurso n.º 1339/04, e de

27-4-2005, recurso n.º 1338/04) é de concluir que os tributos liquidados no acto impugnado, ao abrigo do disposto no art.º 30º, ponto 7 do Regulamento e Tabela de Taxas, Licenças e Preços da Câmara Municipal de Almada para os anos financeiros de 1996 a 1998, têm a natureza de taxas, tendo cobertura legal no referido art.º 11.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais de 1987 (Esta cobertura mantém-se à face da posterior lei das finanças locais, no art.º 19.º, alínea c), da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto). Neste sentido, pode ver-se, ainda os Acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17/11/04, in rec. n.º 650/04; de 27/4/05, in rec. n.º 1.338/04 e de 13/4/05, in rec. n.º 1.339/04. Por outro lado, alega a recorrente que beneficiaria da isenção a que se reporta o art.º 33º, n.º 1 da Lei das Finanças Locais, uma vez que, ocupando o subsolo ao abrigo da concessão, exerce poderes que são do Estado. Mas não tem razão. Com efeito, “a isenção de que goza o Estado é subjectiva, não se vendo modo de ela poder ser transmitida a outrem, seja pela via administrativa, seja por contrato... Acresce que a concessão não transfere para o concessionário senão os poderes necessários ao desempenho do serviço público por que fica responsável – e é por isto mesmo que lhe é permitido instalar equipamentos no domínio público. Mas não mais do que isso. A concessão não altera a natureza jurídica do concessionário que, no caso, é uma sociedade comercial, e não passou, por obra da concessão, a ser uma pessoa colectiva de direito público (acórdão da Secção do Contencioso Tributário do STA de 8/11/06, in rec. n.º 648/06).

E no acórdão fundamento disserta-se do modo que segue, em termos com os quais inteiramente concordamos.

A distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas, os que têm as últimas. Como se refere no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T. e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a utilização de um bem do domínio público. (Neste sentido, podem ver-se: – SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, volume II, 4.ª edição, página 64; – ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, volume I, páginas 42-43; – DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em *Direito Tributário*, 1996, página 27; – BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, 1979, página 43-44; – PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal*, volume I, página 165.). Essa relação sinalagmática entre o benefício recebido e a quantia paga não implica uma equivalência económica rigorosa entre ambos, mas não pode ocorrer uma desproporção que, pela sua dimensão, demonstre com clareza que não existe entre aquele benefício e aquela quantia a correspectividade insita numa relação sinalagmática. Nomeadamente, o que está em causa, em primeiro lugar, para determinar se o tributo tem natureza de taxa é se essa ocupação do subsolo consubstancia uma utilização individualizada desse bem, no interesse próprio da Impugnante. A colocação de tubagens no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a Impugnante essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público. O facto de a Impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada.

De referir ainda que tem sido pacífica, uniforme e reiterada a jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas – cf. no mesmo sentido o recente acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-12-2008, proferido no recurso n.º 267/08; e também aquele acórdão do Pleno desta Secção, da data de hoje (6-5-2009), proferido no recurso n.º 43/08.

E, então, a terminar, havemos de convir, em sùmula, que o *tributo pago aos municípios* por “empresas de rede” pela *utilização do subsolo municipal*, com a colocação neste de tubos e de condutas, tem a natureza de *taxa*, e não de imposto, atento o seu *carácter bilateral ou sinalagmático*.

Pelo que, assim sendo, como julgamos que é, deve ser revogado o acórdão recorrido por ter decidido em contrário, ao anular «as imposições em causa».

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido e mantendo-se a sentença de improcedência da impugnação judicial.

Custas pela contra-alegante recorrida, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *António Francisco de Almeida Calhau*.

Acórdão de 17 de Junho de 2009.**Assunto:**

Recurso judicial — Oposição de acórdãos — Fundamentação de acto tributário por remissão.

Sumário:

Inexiste oposição de acórdãos quanto ao “mesmo fundamento de direito” — o dever de fundamentação do acto tributário — se o aresto fundamento exigiu uma declaração expressa de remissão e o recorrido não equacionou tal questão, apreciando, antes, uma hipótese de fundamentação directa que considerou clara e suficiente.

Processo n.º: 164/09-50.

Recorrente: Antonius Josephus Jacobus de Vries.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Antonius Josephus Jacobus de Vries vem interpor recurso, por oposição de acórdãos, do aresto do TCA Norte de 25 de Agosto de 2008 que deu provimento ao recurso que a Fazenda Pública interpusera da sentença que, por sua vez, julgara procedente a impugnação judicial que aquele deduzira contra liquidações adicionais de IRS dos anos de 1994 a 1997.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 — *A deliberação da Comissão de Revisão constitui um acto tributário de fixação da matéria tributável, pelo que, ainda que esta se limite a manter um valor encontrado em acção de fiscalização, tal fixação constitui acto seu que deve ser fundamentado nos termos legais, tal como resultava do artigo 21.º do CPT (hoje v. o artigo 77.º da LGT).*

2 — *A improcedência do pedido de revisão e o juízo administrativo que sobre ele recai não desonera a AF de fundamentar o acto de fixação dos rendimentos nos termos gerais.*

3 — *O acto tributário de fixação indirecta da matéria tributável não pode ser fundamentado apenas pelo indeferimento do pedido de revisão da matéria tributável sendo sempre necessária a explicitação fundamentante dos motivos subjacentes àquele, ainda que, como decorre da lei, esse dever possa ser satisfeito por intermédio de uma remissão para os pertinentes elementos constantes do procedimento nos quais seja possível colher, em concreto, tal fundamentação.*

4 — *Existirá falta de fundamentação quando a decisão administrativa se limita a indeferir a reclamação sem que dela constem, ainda que por remissão [expressa], os fundamentos nos quais se estriba o respectivo acto tributário de fixação indirecta dos rendimentos tributáveis.*

5 — *Na verdade, ainda que o discurso fundamentador possa ser efectuado “por remissão”, podendo, assim, consistir numa mera “declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”,*

6 — *Essa declaração de concordância tem de ser clara e inequívoca, individualizando, em concreto, qual o discurso fundamentador ao qual se adere, possibilitando ao seu destinatário uma apreensão acessível das razões determinantes da actuação administrativa, sob pena de admitir-se uma vontade presumida projectada numa fundamentação apenas implícita.*

7 — *Não é válida uma fundamentação que recorra a formas tabulares ou passe-partout, como “face aos documentos juntos ao processo administrativo” ou “apreciado o processo” ou a remissão para “os elementos constantes do processo” ou para os “factos indiciados nos processos de averiguações”, como foi, de resto consagrado no acórdão do STA de 2 de Maio de 1996 (r. 16237), onde se concluiu estar “inquinada de vício de forma por insuficiência de fundamentação que implica anulação, a referida deliberação da comissão distrital de revisão que para justificar o mencionado indeferimento se limita a “louvar-se em todos os elementos existentes no processo de liquidação”.*

8 — *Também não é válida uma fundamentação implícita e ou presumidamente imputada ao decisor administrativo.*

9 — *Razões pelas quais se justificará a procedência do critério jurídico-normativo acolhido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12 de Maio de 2005, em detrimento do critério impugnado,*

10. *o qual improcederá, no limite, por inconstitucionalidade da norma do artigo 81.º do CPT, quando interpretada nas seguintes dimensões normativas:*

a) *No sentido de admitir uma fundamentação implícita do acto tributário de fixação da matéria tributável por métodos indirectos;*

b) *No sentido de autorizar a fundamentação do acto tributário de fixação da matéria tributável por métodos indirectos por remissão presumida para o processado anteriormente; em ambos os casos, por violação do disposto no artigo 268.º, n.º 3, da CRP.*

E contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo, por sua vez:

1 — *Nas suas alegações, o Recorrente recorre a meras considerações gerais sobre o conceito de fundamentação e voluntariamente ignora a efectiva ratio decidendi do acórdão em recurso.*

2 — *Este entendeu que a exigência e grau de fundamentação exigível num acto administrativo/tributário se relaciona estreitamente com a pretensão formulada pelo administrado/contribuinte e os moldes em que ela é formulada.*

3 — *Entendeu também que, no caso, o carácter vago e esqualido do pedido do contribuinte não justificavam um excessivo esforço de motivação e que a AF, perante o mesmo, só podia manter o conjunto de rendimentos líquidos fixados, pela ordem de razões que já tinham sido previamente comunicadas.*

4 — *É certo que o acórdão-fundamento entende que a decisão final do procedimento de revisão, mesmo quando mantenha os valores fixados, deve repetir os fundamentos da anterior fixação ou, pelo menos, proceder a remissão para o relatório da fiscalização.*

5 — *Mas essa posição é excessivamente formalista porque esquece que a aludida decisão corresponde ao termo de um procedimento accionado pelo contribuinte e em que este debateu e pôs em causa precisamente os fundamentos da fixação efectuada, conhecendo-os, pois, integralmente.*

6 — *A jurisprudência do acórdão em recurso é, portanto, a mais correcta e adequada pelo que deve ser mantida.*

7 — *O julgado recorrido jamais defendeu que era aceitável a fundamentação implícita ou por remissão presumida.*

8 — *Não acolheu, portanto, o critério jurídico-normativo que o recorrente reputa como inconstitucional.*

9 — *Assim sendo, as conclusões de recurso improcedem totalmente.*

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de o recurso ser julgado findo à míngua da necessária oposição do referido aresto com o do mesmo tribunal de 12-10-05 — recurso 457/04, pois que “não se patenteia antagonismo relevante de soluções jurídicas, indispensáveis à verificação dos pressupostos de oposição de acórdãos”.

E, corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Vejamos, pois:

Nos termos das alíneas b) e b') Do artigo 30.º do ETAF, na redacção do Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 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, ambas do TCAN: o acórdão recorrido, de 5 de Junho de 2008, e o fundamento, de 12 de Outubro de 2005, recurso n.º 457/04.

Todavia, não há, aí, divergência quanto ao apontado “fundamento de direito” — o dever de fundamentação do acto tributário.

Refere, na verdade, a propósito, o acórdão fundamento:

«A acta da Comissão de Revisão diz textualmente o seguinte: “O vogal do sujeito passivo repetiu a argumentação expressa na reclamação e invoca dificuldades financeiras para suportar os encargos resultantes da fixação. Porém, não trouxe à Comissão outros argumentos. O vogal da Fazenda Pública declarou não encontrar apoio para rever a fixação e formular qualquer proposta. Perante a posição do vogal da Fazenda Pública, o vogal do sujeito passivo declarou conformar-se. O Presidente da Comissão, com base no artigo 90.º-A do CPT, não tendo sido atendida a reclamação, fixa o agravamento à colecta em 2 % (dois por cento). Mais nada havendo a tratar, dá-se por encerrada a presente acta, que vai por todos ser assinada”.»

Face ao que entendeu não se vislumbrar, na acta, “qualquer remissão para o que quer que seja”, dela resultando, apenas, “o indeferimento da reclamação do recorrente sem qualquer fundamentação de facto ou de direito.”

«Na verdade, perante a acção de fiscalização e o seu resultado não aceite pela recorrente, que requereu a revisão da matéria colectável para a Comissão de Revisão, das duas uma: ou a Comissão mantinha o valor apurado pela fiscalização tributária fundamentando as razões pelas quais com ela concordava, podendo remeter para os fundamentos do relatório de fiscalização; ou alterava o mesmo valor, concordando com os argumentos da recorrente e podendo alterar parcial ou totalmente aquele valor».

Mas não assim no acórdão recorrido. Aí se escreve:

«[...] perante um pedido de revisão daquele quilate só podia limitar-se a manter “o conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação”, pela ordem de razões anteriormente por si expressas e levadas ao conhecimento do contribuinte — pontos 3.1.6 a 3.1.10 dos factos provados -, tendo de acolher-se a pronúncia, da Rte, no sentido de que da decisão do DF transpira entendimento segundo o qual o pedido de revisão não era susceptível de provocar a reanálise dos fundamentos da imediatamente anterior decisão de fixação da matéria tributável.»

Concluindo-se pela existência de uma “fundamentação suficiente e clara”, face ao despacho do Director de Finanças do seguinte teor:

«Na sua reclamação, o contribuinte nada nos diz, mencionando apenas que considera exagerados o lucro fixado para os anos de 1994, 1995, 1996 e 1997.

Posteriormente, e em exposição entrada na Direcção de Finanças de Coimbra em 16 de Setembro de 1999, nada nos diz sobre a quantificação dos rendimentos auferidos, alegando a falência na Holanda, e outras situações ilegais de origem criminal, que não poderão ser apreciadas neste processo e das quais não apresenta qualquer prova.

O perito da Administração Fiscal propõe a manutenção do conjunto dos rendimentos líquidos fixados.

O perito do contribuinte (o próprio) Propõe a anulação de todos os rendimentos fixados por métodos indirectos, embora reconheça o exercício da actividade que em 1994 teria declarado na Administração Fiscal, em 1995 teria dado prejuízo, em 1996 haveria projectos com lucro e outros com prejuízo mas que no conjunto o resultado seria negativo, e que em 1997 também houve trabalho efectuado, mas com declaração de falência na Holanda, embora com um crédito a seu favor de 26.000.000\$00 o resultado teria sido zero.

No entanto, não documenta nem prova qualquer das alegações, fundamentando o facto de não ter acesso aos documentos.

Face ao exposto mantenho o conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação [...].”

Assim, o aresto recorrido considerou nem sequer se estar em face de uma fundamentação remissiva, valendo-se, directamente, dos elementos constantes do relatório de fiscalização, face aos quais o contribuinte “nada diz”, “mencionando apenas que considera exagerado o lucro fixado”, tal como “nada diz” “sobre a quantificação dos rendimentos auferidos”.

E foi “face ao exposto” que foi mantido “o conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação”.

Tendo sido em vista de tal aport probatório que o aresto recorrido considerou “suficiente e clara” a fundamentação, no entendimento referido da sua consideração directa, sem quaisquer laivos remissivos.

Assim, e em rigor, como bem refere o Exmo. Magistrado do Ministério Público, o acórdão recorrido — ao invés do acórdão fundamento — nem chegou a pronunciar-se no sentido da existência de remissão para o teor do relatório dos serviços de fiscalização que propuseram a quantificação da matéria colectável, pois que a considerou expressa, e não obscura nem insuficiente.

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

Termos em que se acorda dar por findo o recurso.

Custas pelo recorrente, fixando a taxa de justiça em € 200,00 e a procuradoria em 50 %, sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 17 de Junho de 2009. — Domingos Brandão de Pinho (relator) — Jorge Manuel Lopes de Sousa — António José Martins Mirande de Pacheco — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — António Francisco de Almeida Calhau — Isabel Cristina Mota Marques da Silva.

Acórdão de 17 de Junho de 2009.**Assunto:**

Oposição de julgados. Regimes legais diferentes.

Sumário:

Não há oposição entre dois acórdãos se estes divergiram na eleição do quadro normativo a aplicar à questão em apreço.

Processo n.º: 341/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Manuel Sarmento Felgueira — Construção Civil e Empreitadas, EIRL.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Manuel Sarmento Felgueira — Construção Civil e Empreitada, EIRL, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IVA, relativo ao exercício de 1993, no valor de 14.380.908\$00.

Aquele Tribunal, por sentença datada de 28/9/05, julgou improcedente a impugnação judicial, mantendo as liquidações (fls. 86 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão datado de 1/2/07, julgou verificada “a prescrição da dívida que dimana do acto impugnado e consequentemente verificada uma situação de inutilidade superveniente da lide causa da extinção da instância” e, por tal razão, não tomou conhecimento do recurso (fls. 144 e segs.).

Deste acórdão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 3/2/05 prolatado pela Secção do Contencioso Tributário do TCA Norte, in rec. n.º 136/04 (fls. 164).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artigo 284.º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 177 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Norte, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artigo 284.º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 181).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

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

2 — Esse elenco corresponde às diversas fases do percurso de defesa do contribuinte perante acto tributário ilegal (reclamação, recurso hierárquico, impugnação) E ainda ao processo que permite a cobrança coerciva do imposto pela administração fiscal.

3 — Ao conferir a cada um desses processos relevância interruptiva, o legislador pretendeu que o prazo prescricional não corresse enquanto o contribuinte pudesse discutir a legalidade do acto tributário e, encerrada essa discussão, enquanto a administração fiscal tivesse em curso diligências executivas.

4 — Atento o exposto, a lei prevê e regula precisamente para uma série ou cadeias de interrupções sucessivas da prescrição, não desejando, ao contrário do que se pretende no acórdão em recurso, apenas uma única e irrenovável interrupção da prescrição.

5 — Perante uma sucessão de diversas causas interruptivas, o prazo de prescrição deve contar-se a partir daquela que ocorreu em último lugar.

6 — 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.

7 — A autuação da execução para cobrança coerciva do imposto impugnado constitui a última causa interruptiva na presente hipótese.

8 — Os autos não comportam adequada e suficiente informação sobre trâmites e ocorrências daquele processo executivo.

9 — Inexistem, pois, os elementos necessários para um julgamento correcto da prescrição do IVA aqui impugnado.

10 — Ao concluir pela verificação da prescrição, o acórdão recorrido fez uma incorrecta aplicação do artigo 34, 3 do C.P.T.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de haver posição de julgado, concluindo, muito embora que, “no caso dos autos, haveria de se considerar também a instauração da

execução fiscal; sucede, porém, que nem no probatório do acórdão recorrido nem nos autos há factos sobre a tramitação e as vicissitudes daquele processo... ora, sendo assim e tendo em conta que neste tipo de recurso não é possível revogar a decisão recorrida para ampliação da matéria de facto e novo julgamento... não se pode apreciar o objecto do recurso que, assim, terá de ser julgado findo”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cf. artigo 704.º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente, nos termos que constam de fls. 209 e seguintes, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A Administração Fiscal procedeu a inspecção à Impugnante e elaborou (em 06/10/1997) o relatório de fls. 19 a 28 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzido, donde resulta com interesse para a preste decisão:

1 — CARACTERIZAÇÃO DA ACTIVIDADE:

A actividade exercida consiste na execução de trabalhos de construção civil e obras públicas, sendo estas principalmente para as Câmaras Municipais de Mortágua e Tondela.

2 — ELEMENTOS DE ESCRITA E DECLARATIVOS

Possui contabilidade regularmente organizada, segundo a lei fiscal, contudo o sujeito passivo não possui os livros selados que se encontram no gabinete responsável pela sua execução, Gesticentro, em Coimbra, conforme fotocópia de comunicação, que se junta à presente informação (doc. 1).

Não é assim possível verificar se existe qualquer lançamento nos selados.

Possui registos informáticos, contas correntes e balancetes. Os documentos que lhe serviram de suporte estão devidamente arquivados e em boa ordem.

A actividade já não é exercida desde 31 de Dezembro de 1994, data em que foi participada a respectiva cessação. Em 31 de Maio de 1993, no segundo Cartório de Coimbra, foi exarada uma escritura de liquidação do estabelecimento individual de responsabilidade limitada, que passou a usar a seguinte designação: “Manuel Sarmento Felgueira, construção civil e empreitadas — estabelecimento individual de responsabilidade limitada, em liquidação.”

Durante a presente visita, que foi efectuada no Carregal do Sal, nas instalações do Gabinete de Contabilidade, Deve e Haver L.^{da}, que a esposa do sujeito passivo contratou para fazer a cessação e apresentar a declaração modelo 2 de 1994, em falta, não me foi possível obter esclarecimentos mais detalhados sobre casos mais pertinentes pelo facto de o sujeito passivo se encontrar no estabelecimento prisional de Coimbra e sua esposa não estar ao corrente de certas situações, que só seu marido porventura saberia.

Os registos informáticos estão na Coniagro, que se dedica à criação de coelhos, sito em S. João de Areias, concelho de Santa Comba Dão, onde a esposa do contribuinte presta serviços.

Os indicadores constantes no anexo C da Declaração modelo 2, que permitem fazer a análise sumária da evolução e margens, são os seguintes:

(Valores em contos)

Rubricas	Ano de 1993	Ano de 1994
Vendas	310	
Serviços Prestados	455 112	a) 100 845
Outros proveitos	16 375	7 526
Variação da produção	(4 050)	
Total dos proveitos	467 747	108 373
Compras	152 437	6 430
Existências iniciais	60 368	59 772
Existências finais	8 272	
C.E.V.C.	204 532	b) 66 203
Custos com pessoal	93 682	14 923
Fornecimento e serviços externos	612 848	160 979
Encargos financeiros	(145 101)	(52,606)
Outros Custos	(144 811)	(54 701)
Total dos Custos	255 910	30 901
Lucro Líquido	44 471	27 318
Resultado fiscal	14 253	21 634

a) As declarações periódicas do IVA, as vendas e S. P. totalizam 131.563.397\$00. dado incluírem vendas de imobilizado

b) Inclui 51.500.000\$00 de trabalhos em curso.

3 — ANALISE FISCAL:

Nas declarações de rendimentos referente aos exercícios de 1993 e 1994 apresenta prejuízos elevadíssimos, conforme se sintetiza no quadro supra. Existe uma certa injustificação para tal, na medida em que possuía na altura participação no capital de mais 3 empresas e eram relevantes as aquisições

de imobilizado. Um dos grandes prestadores de serviço ao contribuinte em análise era a empresa CRIZ MONDEGO, Sociedade de Construções e Obras Públicas, NIPC 502498323, com sede no Bairro de Santa Apolónia, Lote 190, 1.º Dt.º 3000 Coimbra. Face à análise aos elementos constantes nesta DDF, verifica-se que a contabilidade da referida firma enfermava de diversas irregularidades, omissões e desorganização contabilística.

Em termos contabilístico, poder-se-á considerar a inexistência de contabilidade organizada, dado os livros selados não terem sido exibidos.

No tocante a IVA e IRS, verificaram-se as seguintes situações de facto:

3.1 — IVA

Encontra-se enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral. A sua situação perante este imposto foi sempre credora, excepto no terceiro trimestre de 1993 assim como no segundo e terceiro de 1994, que não enviou meios de pagamento originando o processamento dos PF. Quanto ao quarto trimestre de 1994, também não enviou declaração originando a respectiva LO no montante de 4.473.567\$00. Estas importâncias estão a ser pagas através da adesão às facilidades de pagamento constantes no Decreto-Lei n.º 124/96.

Quanto ao último trimestre de 1994 a situação foi a seguinte:

IVA LIQUIDADO:

À taxa deduzida	6 541\$00
A taxa normal	8 632 033\$00
<i>Total</i>	<u>8 638 574\$00</u>

IVA SUPORTADO

Imobilizado	a) 1 814 498\$00
Existências	137 961\$00
Regularizações a Favor do Estado	516\$00
<i>Total</i>	<u>6 686 631\$00</u>

IVA Apurado

a) É estranho a aquisição de imobilizado para uma entidade em vias de liquidação, ainda mais pelo facto de a firma vendedora ETOP — Empresa de Terraplana-gem e Obras Públicas, L.º NIPC 502814187, onde o sujeito passivo é sócio. Posteriormente é vendido a Manuel Sarmento Felgueira, particular, conforme factura n.º 940049 de 31 de Dezembro de 1994.

O sujeito passivo possui comunicação de diversos reportes nos seguintes montantes: 93-12T 1.720.757\$00 e 94-03T de 859.617\$00, que totalizam 2.580.374\$00, não sendo considerado.

Nos exercícios em apreciação não foi solicitado qualquer reembolso.

3.2 — IRS:

Guias modelo 70: Verifiquei que as retenções na fonte do trabalho dependente dos períodos que a seguir se discriminam não foram entregues nos Cofres do Estado:

	Importâncias	Mês do pagamento
Ano de 1993		
Julho	698 270\$00	Outubro/93
Agosto		
Setembro	467 440\$00	Dezembro/93
Outubro Novembro		
Dezembro	236 040\$00	Janeiro/94
Ano de 1994		
Janeiro	356 360\$00	Abril
Fevereiro		
Março	383 720\$00	Julho
Abril		
Maio	2 141 830\$00	
Junho		
Total do Imposto retido e não entregue:		

Em termos contabilísticos, verifiquei que os registos das operações comerciais se encontram devidamente efectuados através de meios informáticos, não podendo verificar o seu registo nos livros selados pelos factos já apontados. Pode constatar através dos elementos existentes nesta D.D.F. ser esta a empresa de todas as restantes onde o sujeito passivo mantém interesses, a mais cumpridora, apesar das irregularidades referidas.

3.3 — Compras: Consistem estas na aquisição de matérias-primas indispensáveis à execução dos serviços da empresa, encontrando-se de um modo geral bem documentadas, e que nos exercícios em apreciação totalizaram:

1993 — 152.437.164\$00;
1994 — 6.430.845\$00.

3.4 — Serviços prestados: Consistem na execução dos trabalhos que a firma se propôs fazer. Os indicadores apresentados em relação aos exercícios objecto de análise foram os seguintes:

1993 — 455.422.443\$00;
1994 — 100.845.419\$00.

Têm como suporte as respectivas facturas
Dos principais clientes destacam-se:

M. M. TEC., LDA — 501674004
COUTINHO E COUTO, LDA — 500984010
CONTACTO, S. A. — 502273941
CÂMARA MUNICIPAL DE MORTAGUA — 680012222
PRIORIDADE, LDA — 502442271
SARAIVAS, LDA — 500660077
CÂMARA MUNICIPAL DE TONDELA

Constatou-se na Câmara Municipal de Tondela a existência de diversos contratos para execução de serviços Inicialmente entregues a Manuel Sarmento Felgueira EIRL e que posteriormente passaram para Sarmento Felgueira Construção Civil e Obras Públicas L.^{da} Nipc 503034800, constituída em 4 de Junho de 1993. A justificação obtida prende-se com o facto de não poder apresentar certidões de inexistência de Dívidas ao Fisco e à Segurança Social. Também se põe em causa a avaliação desses trabalhos e a forma como transitaram para a firma. Na escrita não foi possível essa verificação.

3.5 — Custos:

Consistem estes fundamentalmente nos: CMC, FSE, Custo c/ pessoal e encargos Financeiros.

	1993	1994
CMC.....	204 532 766\$00	14 703 195\$00
FSE.....	255 909 948\$00	30 900 675\$00
Custos c/ pessoal	93 681 914\$00	14 920 713\$00
Encargos Financeiros.....	44 470 965\$00	27 318 908\$00

Todos os custos se encontram devidamente documentados.

3.6 — Resultado Líquido do Exercício

1993 — (145.100.849\$00);
1994 — (52.606.231\$00)

Esta situação de prejuízo, com os montantes evidenciados é um tanto ou quanto anormal, uma vez que os proveitos são de montante inferior aos custos de transformação, isto é a soma da mão-de-obra directa e dos gastos gerais de fabrico.

4 — CONCLUSÕES E PROPOSTAS.

4.1 — Conclusões.

Pela análise efectuada, conclui-se que a escrita, não merece credibilidade nomeadamente pelas insuficiências e irregularidades descritas, que em síntese são:

— Inexistência de contabilidade organizada nos termos da lei comercial de fiscal, pela falta de livros selados.

— Recusa de exibição de escrita, (livros selados) Pelo não cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 38.º do CIRS

— Não envio de declarações para o IVA, ou quando o fazia não remetia os meios de pagamento.

— Inexistência em arquivo dos contratos de adjudicação das obras que permitam fazer um controlo das mesmas, assim como a forma de avaliação quando transitaram alguns contratos iniciados por Manuel Sarmento Felgueira EIRL para Sarmento Felgueira, Construção Civil e Obras Públicas L.^{da}, nomeadamente na CM de Tondela e Mortágua.

— Existência de muita facturação de outras firmas de que o sujeito passivo era sócio, e que respeitava a serviços prestados com máquinas e camiões, donde se destaca a CRIZ — MONDEGO e a ETOP, que segundo elementos desta DDF, foram muito pouco cumpridoras das suas obrigações fiscais,

quando efectivamente no seu imobilizado existia todo esse equipamento, pelo que se põe em dúvida a veracidade desses documentos.

4.2 — Propostas:

Face ao referido no ponto anterior, verifica-se que os elementos de escrita não oferecem a credibilidade fiscal necessária, nem traduzem a verdadeira situação patrimonial do sujeito passivo, nem os resultados efectivamente obtidos, pelo que dada a impossibilidade de se proceder ao seu apuramento, de forma clara e inequívoca, proponho que os mesmo se faça com a aplicação dos métodos indiciários, de acordo com o determinado na alínea *d*) do artigo 38.º do CIRS, sendo o resultado fiscal apurado conforme o disposto no artigo 52.º do CIRC, por força do já referido artigo 38.º do CIRS.

Assim pelos motivos referidos, propõe-se que o montante de serviços prestados auferidos não deveria ser inferior ao custo das matérias-primas consumidas, o fornecimento e serviços externos e custos com pessoal:

	1993	1994
CMPC	204 532 766\$00	14 703 195\$00
FSE.....	255 909 948\$00	30 900 675\$00
Trabalhos em curso		51 500 000\$00
Custos Com pessoal.....	93 681 914\$00	14 922 713\$00
S.P. propostos.....	554 124 628\$00	112 026 583\$00
S.P. Declarados.....	455 422 443\$00	100 845 419\$00

5 — CALCULO DOS IMPOSTOS:

5.1 — IRS:

	1993	1994
Resultado declarado.....	(145 100 849\$00)	(52 606 238\$00)
S.P. Omitidos	98 702 1 85\$00	11 181 164\$00
Resultado proposto.....	(46 398 664\$00)	(41 425 074\$00)

Mapa de valores declarados e corrigidos, anexos I e II. Resultados propostos, valores referidos, razão pela qual não se preenchem os DC2 e respectivos anexos, dado haver reporte de prejuízos e o sujeito passivo ter cessado a actividade, em 31 de Dezembro 1994, o que se confirma para efeitos fiscais.

IRS: Retenções na fonte, não entregues: 2.141.830\$00.

5.2 — IVA

Exercício de 1993

SP — Taxa 5 % 13 %

SP — Taxa de 16 % = 87 %

98 702 185\$00	13 %	5 %	641 564\$00
98 702 185\$00	87 %	16 %	13 739 344\$00
		<i>Total</i>	<u>14 380 908\$00</u>

DISTRIBUIÇÃO POR PERÍODOS:

93-03T — 3.595.227\$00

03-06T — 3.595.227\$00

93-09T — 3.595.227\$00

93-12T — 3.595.227\$00

Exercício de 1994:

S.P. — Taxa de 5 % = 17 %

S.P. — Taxa de 16 % = 83 %.

11 181 164\$00	17 %	5 %	95 040\$00
11 181 164\$00	83 %	16 %	1 484 859\$00
		<i>Total</i>	<u>1 579 899\$00</u>

DISTRIBUIÇÃO POR PERÍODOS:

94-03T — 394.974\$00

94-06T — 394.974\$00

94-09T — 394.974\$00

94-12T — 394.977\$00

Iva em falta com recurso aos métodos indiciários: 15.960.807\$00

Iva em falta pelo não envio da decl. de 94-12T 6.686.631\$00.

Total do Iva em falta 22.647.438\$00

6 — OBSERVAÇÕES FINAIS:

Foram tidos em consideração, todos os factores que terão influenciado negativamente a actividade do sujeito passivo. A sua situação parece ser complicada, encontra-se actualmente detido no estabelecimento prisional de Coimbra. Possui diversas empresas, algumas ainda estão em actividade e segundo consta terá interesses noutras — Cumagro (São João de Areias — Santa Comba Dão) e Cominalta SA (Canas de Senhorim).

O contribuinte foi inicialmente contactado através de sua esposa, desde 25 de Fevereiro do corrente, tendo assim bastante tempo ao seu dispor, para poder regularizar e por em dia toda a contabilidade. Não o fez. Apesar de tudo parece não ser boa a situação financeira aparente, mas devem-se acautelar as dívidas perante o Estado, já que me pareceu existir património que pode fazer face a tais irregularidades como seja o constante nas facturas n/s. 940046 e 940049 de 30 de Dezembro de 1994 nos montantes de 6.428.150\$00 e 9.914.900\$00 respectivamente.

Outro factor que merece ser novamente realçado consiste efectivamente nas relações comerciais entre as diversas firmas que o sujeito passivo possui, com facturações de umas para as outras, criando assim confusões, com interesses possíveis de mistificar os ressaltados e valores para apuramento do IVA.

O sujeito passivo possui domicilio fiscal em Aveiro, possivelmente quando da construção da habitações na Cooperativa Chave, onde possui um apartamento. Juntamente com a declaração modelo 2 de 1994, foi apresentado o mapa de apuramento das mais Valias Fiscais, aceitando-se os valores declarados, dado não se terem verificado motivos relevantes para se propor a sua alteração. No tocante a IVA os bens que o sujeito passivo transaccionou para a firma Sarmento Felgueira — Construção Civil e Obras Públicas L.^{da} no valor de 85.000.000\$00, foram para a Manuel Sarmento Felgueira, realizada pelos bens constantes no ponto 1 do relatório junta a fotocópia da escritura de constituição que se junta. O mesmos foram transaccionados com suspensão de liquidação de imposto (IVA), a coberto do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA.

À consideração superior.

B) Por ofício de 12/12/1997, o Impugnante foi notificado da fixação dos rendimentos sujeitos a tributação para efeitos de IRS e da fixação do volume de negócios/imposto, para efeito de IVA, cf. fls. 18 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

C) O Impugnante reclamou para a Comissão de Revisão, em 26/02/1998, com os fundamentos que constam do requerimento de fls. 34 e segs destes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

D) A Comissão de Revisão reuniu em 26/05/1999, não tendo os Vogais chegado a acordo, cf. acta de fls. 48 e 49 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

E) O Vogal da Fazenda Pública fez constar do seu laudo (fls. 50):

«No exame à escritas foram detectadas diversas deficiências como constam do relatório e aqui resumidas.

a) Inexistência de contabilidade organizada, faltando a escrituração dos livros selados, razão e balanços.

b) Não envio das declarações para os serviços do IVA.

c) Não exibição dos contratos de adjudicação de obras e os orçamentos;

d) Falta de controle das obras, por aplicação do artigo 19.º do C.I.R.C.;

As obras duram mais do que um exercício a acabar e são vendidas fraccionadamente, não foram controladas em termos de recebimentos e percentagem de execução.

e) Falta de controlo das obras em curso;

f) Falta de controlo das obras que transitaram para a sociedade Sarmento Felgueiras — Construção Civil e Obras Públicas, L.^{da} que o sujeito passivo controla, bem como para a sociedade Cruz Mondego, onde possui interesses na qualidade de sócio.

Por tudo o que foi referido, proponho que os volumes de negócios fixados em cada um dos exercícios de 1993 e 1994, sejam mantidos por estarem mais de acordo com a realidade.»

F) O Vogal do Contribuinte fez constar do seu laudo (fls. 51):

«Não concordo com a posição apresentada pelo Ex.mo Representante da Fazenda Pública, pelo conjunto de razões que passo a referir.

1.º- O relatório da Fiscalização não contem qualquer prova que sustente a liquidação adicional de IVA.

O relatório do modo como está formulado não passa de um mero exercício teórico que de modo nenhum demonstra os seus resultados na prática, como aliás se deve fazer, quando se elaboram análises teóricas.

Acresce à falta de comprovação dos juízos teóricos, bem como a falta da sua comprovação prática, o facto que, o relatório é elaborado de ideias preconcebidas. A principal dessas ideias é a seguinte: — os proveitos têm que ser obrigatoriamente iguais aos custos.

Desde logo, em termos genéricos, uma posição — quando tal não acontece, será estamos automaticamente perante ilícitos fiscais.

Se é esta a posição da Direcção Distrital de Finanças de Viseu, então estamos perante uma posição cómoda, que não faz qualquer exigência de investigação da concreta realidade fiscal do contribuinte nem a preocupação de atender às especificidades, necessariamente diferenciadas, concretas e a subjectivas das actividades das empresas. No concreto a fiscalização não atendeu às particularidades da empresa contribuinte pelos problemas e especificidades que sofreu que aqui se não vão repetir, pois remete-se para o articulado na reclamação em devido tempo apresentada.

No entanto salienta-se aqui o conteúdo dos artigos 12.º e 13.º da reclamação, quando se questiona que para a determinação do IVA com base nas operações que o reclamante presumivelmente efectuou, é necessário apurar os índices que suportam a quantificação da suas operações tributárias, com base em factos obtidos junto do contribuinte.

Ora, onde é que no relatório se referem factos, que demonstrem prestações de serviços “por fora” que conduziram a uma liquidação adicional. Basta ler o relatório de fiscalização, para se verificar que em lado nenhum.

Assim, a reclamante não está de modo nenhum disposta a pagar impostos sobre rentabilidades que lhe são administrativamente impostas completamente desfasadas da realidade.»

G) O Presidente da Comissão de Revisão, em 27/05/1998, em face da falta de acordo entre os Vogais, proferiu a seguinte decisão (fls. 47):

«Reunida nesta Direcção de Finanças a Comissão de Revisão a que se refere o art. 85º do CPT, no dia vinte e seis de Maio de mil novecentos noventa e oito, os vogais não chegaram a acordo, como consta da respectiva acta supra referenciada.

Nos termos do n.º 3 do art. 87º do CPT, compete ao Presidente da Comissão de Revisão decidir, quando não haja lugar a acordo.

Com base nos fundamentos invocados no laudo do Vogal da Fazenda Pública e relatório dos Serviços de Fiscalização e não tendo o vogal do contribuinte apresentado quaisquer elementos convincentes que os contrariassem, decido manter os valores fixados para efeitos de IVA, com referência aos exercícios de 1993 e 1994.

Nos termos do art. 90º-A do CPT, fixo um agravamento à colecta reclamada de 0,5 %. Notifique.»

H) Em 07/09/1998 o Impugnante foi notificado, por carta registada com aviso de recepção, para proceder ao pagamento voluntário da quantia de 14.380.908\$00, referente a IVA do ano de 1993, cf. fls. 56 e 57 destes autos que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

I) O prazo para pagamento voluntário da importância a que se reporta a alínea anterior terminou em 31/10/1998, cf. informação de fls. 32.

J) A petição inicial da presente impugnação foi apresentada em 27/01/1999, cf. carimbo apostado a fls. 1 destes autos.

L) O Impugnante aderiu ao regime do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, em 11 de Setembro de 1996, cf. Doc. de fls. 15 que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

E para decisão da excepção da prescrição dá ainda como assentes os seguintes factos que resultam dos autos nos termos do artigo 712.º do CPC:

A) O imposto no montante de 14.380.908\$00 refere-se a IVA do ano de 1993.

B) A impugnação judicial deu entrada em 27/01/1999.

C) A impugnação esteve parada na DDF de Viseu desde 03/02/1999 até 18/04/2001 por culpa não imputável ao contribuinte.

D) A execução fiscal foi instaurada em 31/03/1999 e encontra-se avocada no processo de falência desde 2003.

3 — Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, 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 (cf. artigo 687.º, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 1999, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, nos termos do artigo 30.º, alínea b') e 284.º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artigo 12.º da Lei n.º 15/01 de 5/6.

Assim, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos daqueles dispositivos legais, 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.

Posto isto, vejamos se, no caso em apreço, existe a alegada oposição de julgados.

4 — Desde logo importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 220).

Vejamos se se verificam os demais pressupostos.

Antes do mais, importa referir que em ambos os acórdãos em confronto se aceita como pacífica a aplicação do regime da prescrição para o efeito previsto no artigo 34.º do CPT e não nos artºs 48.º e 49.º da LGT, tendo em atenção o artigo 297.º do CC.

De acordo com matéria de facto assente no aresto recorrido, em 27/1/99, foi deduzida impugnação judicial, a qual esteve parada por culpa não imputável ao contribuinte desde 3/2/99 até 18/4/01 e, em 31/3/99, foi instaurada a execução fiscal.

No acórdão tido por fundamento ficou assente que, em 21/2/97, foi autuada a execução fiscal para cobrança de IVA.

Em 14/4/97, foi apresentada reclamação graciosa contra a liquidação daquele imposto.

E em 10/10/97 foi deduzida impugnação judicial.

Face a tal factualidade, no acórdão recorrido e com interesse para a decisão lê-se que “estando o processo parado, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano mas diversas vezes, por força da sucessão no tempo dos vários factos interruptivos — reclamação, recurso hierárquico, impugnação e ou instauração de execução — só o primeiro tem relevância legal, contando-se, então, nos sobreditos termos, o tempo decorrido desde o início do prazo de prescrição até à data da autuação do processo em que ocorreu o facto interruptivo, mais o decorrido posteriormente ao ano referido na lei”.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento, ignorando, deliberadamente, a instauração da execução, contou o prazo decorrido desde o início do ano seguinte ao da ocorrência do facto tributário até à instauração da reclamação graciosa, e somou o decorrido após um ano de paragem desta, concluindo que estavam volvidos mais do que dez anos, que era o prazo prescricional aplicável.

E acrescentou que “nem releva o facto de 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”.

Assim, no acórdão recorrido os factos tidos por relevantes para a contagem do prazo de prescrição ocorreram na vigência da lei Geral Tributária. E a ser assim, a instauração da execução, não assume, neste diploma legal, essa relevância.

Não assim no acórdão fundamento em que os factos relevantes para a contagem do prazo de prescrição ocorreram na vigência do Código de Processo Tributário.

Daqui resulta que não é o mesmo o quadro jurídico em que ocorreram os referidos factos: no acórdão recorrido estava em causa a LGT e no acórdão tido por fundamento o CPT.

Assim, não se verifica a invocada oposição de julgados.

5 — Nestes termos, acorda-se em julgar findo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Junho de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.

Acórdão de 17 de Junho de 2009.

Assunto:

Oposição de julgados. Juros indemnizatórios e juros de mora. Acumulação.

Sumário:

Destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, eles, não são cumulativos.

Processo n.º 447/07-50.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Rodrigues & Névoa, L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.^o Dr. Pimenta do Vale.

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

I — Rodrigues & Névoa, L.^{da}, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, processo de execução de sentença de anulação de acto administrativo que determinou ser devido o pagamento imediato da importância de 19.410.000\$00 a título de imposto de selo.

Aquele tribunal, tendo em conta que, entretanto, o imposto indevidamente arrecadado fora pago, julgou procedente o pedido de juros indemnizatórios (a calcular de acordo com o regime previsto no artigo 559.º, n.º 1 do CC), entre 9/10/92 (data do pagamento do imposto) e 6/7/04 (data da restituição do imposto), mais considerando não serem devidos juros de mora (vide fls. 56 e segs.).

Inconformado, o exequente interpôs recurso da sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte (vide fls. 77 e segs.).

Tendo-se este Tribunal julgado incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, subiram os autos a esta Secção do STA para julgamento (vide fls. 149 e segs.).

No aresto então prolatado e datado de 17/10/07, este Tribunal concedeu parcial provimento ao recurso, reconhecendo que “o exequente tem direito a juros moratórios, a partir do termo do prazo da execução espontânea da sentença (artigo 102.º, 2, da LGT) ...os juros de mora incidem sobre o montante do imposto e sobre os juros indemnizatórios... a imputação do pagamento faz-se nos termos do artigo 40.º, n. 4, da LGT, nos termos atrás expostos” (vide fls. 173 e segs.).

Deste acórdão, o director-geral dos Impostos interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão prolatado pela mesma Secção de 7/3/07, in rec. n.º 1.220/07 (vide fls. 196).

Admitido o recurso, o recorrente apresentou, nos termos do disposto no artigo 284.º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (vide fls. 197 e segs.), o qual veio a ser, posteriormente aclarado, nos termos que constam do aresto de fls. 210 e 211, explicitando-se, então, que “a taxa aplicável aos juros de mora é a do artigo 44.º, 3, da LGT” (vide fls. 210 e 211).

Por despacho do Ex.^{mo} Relator considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para alegações, nos termos do artigo 284.º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I — O presente recurso, por oposição de julgados, vem interposto do Acórdão da Secção do Contencioso Tributário desse STA, de 17/10/07, por esse Acórdão estar em oposição com o Acórdão da mesma Secção, de 7/3/07, relativamente à questão jurídica de saber se os juros indemnizatórios podem, ou não, ser fonte de novos juros.

II — Entende, o ora recorrente, que o presente conflito de jurisprudência deve ser resolvido no sentido do decidido no duto Acórdão fundamento, isto é, de que por estar em causa, tanto nos juros indemnizatórios como nos juros moratórios, a reparação da privação da disponibilidade da prestação tributária, é sobre esta importância (a quantia ilegalmente liquidada) que os juros — indemnizatórios e moratórios — são calculados e que está totalmente vedada pela lei — art. 506º do Código Civil — a possibilidade de os juros indemnizatórios serem fonte de novos juros.

III — Deste modo, o duto Acórdão recorrido, ao considerar que os juros indemnizatórios têm a mesma natureza dos juros compensatórios e que, por isso, sendo pacífico que os juros de mora incidem sobre os compensatórios, devem, também eles, incidir sobre os juros indemnizatórios, faz, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação da lei.

IV — Na verdade, quer os juros moratórios quer os juros indemnizatórios têm a mesma função, porque ambos se destinam a reparar os prejuízos decorrentes da privação de determinado montante pecuniário, equivalente à prestação tributária que o sujeito passivo indevidamente pagou e, assim sendo, como bem se conclui no Acórdão fundamento, estando sempre presente uma obrigação indemnizatória, derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade, tais juros não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

V — Por outro lado, o artigo 560.º do Código Civil proíbe, por regra, o anatocismo.

VI — E, no domínio do direito fiscal, vigora o princípio da legalidade, *maxime* o princípio da tipicidade, que veda à administração tributária a possibilidade de convencionar o anatocismo após o vencimento dos juros, uma vez que tal hipótese não se encontra prevista nas leis tributárias.

VII — E nem se diga, como o faz o Acórdão recorrido, para afastar a questão do anatocismo, que os juros indemnizatórios não são verdadeiros juros.

VIII — Embora os juros indemnizatórios tenham uma função compensatória ou indemnizatória, também é certo que todas as espécies de juros partilham dessa função e que esta não altera as características dos juros indemnizatórios enquanto juros, uma vez que, assume a natureza de juros, não só o rendimento ou remuneração de uma obrigação de capital (previamente cedido ou devido a outro título),

vencível pelo decurso do tempo, e que varia em função do valor do capital, da taxa e tempo de privação, mas também, o devido face ao não cumprimento oportuno de uma obrigação imposta legalmente, embora esta seja ainda uma obrigação de capital pecuniário.

IX — Finalmente, não colhe a argumentação expendida pelo Acórdão recorrido de que o princípio constitucional da igualdade impõe tratamento igual dos juros compensatórios devidos ao Estado e dos juros indemnizatórios devidos ao sujeito passivo, porquanto, é diferente e reclama tratamento diferente a situação da dívida de imposto ao Estado e a dívida do Estado ao contribuinte.

X — É que, no caso de dívida de imposto ao Estado, não pagando o sujeito passivo, em prazo, o imposto, está o mesmo a violar o dever fundamental de pagar impostos, impedindo o Estado de actuar, uma vez que este não pode dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos).

XI — Donde, tal dever fundamental, justifica tratamento diferenciado quanto aos juros devidos pelo sujeito passivo ao Estado e aos juros devidos, pelo Estado, ao sujeito passivo e até quanto à taxa de juros de mora devidos, pelo Estado, ao sujeito passivo e a taxa dos juros de mora devidos, por este, ao Estado.

XII — Deve, pois, concluir-se no sentido do decidido pelo Acórdão fundamento, dado que esta é a interpretação correcta e conforme à letra da lei.

XIII — E ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento, de que por estar em causa, tanto nos juros indemnizatórios como nos juros moratórios, a reparação da privação da disponibilidade da prestação tributária, é sobre esta importância (a quantia ilegalmente liquidada) Que os juros — indemnizatórios e moratórios — são calculados e que está totalmente vedada pela lei — art. 506º do Código Civil — a possibilidade de os juros indemnizatórios serem fonte de novos juros e, por isso, de os juros de mora incidirem, também, sobre os juros indemnizatórios.

A recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 241 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1.^a- Os juros indemnizatórios (43º da LGT) E compensatórios (artigo 35.º da LGT) Têm a mesma natureza de reparação do custo da indisponibilidade do capital.

2.^a- Ainda que de sentidos contrários, é especialmente próximo o paralelismo entre a indisponibilidade ressarcida ao contribuinte por cobrança indevida (43.º LGT) E a indisponibilidade ressarcida à Fazenda pela recepção de reembolso superior ao devido do artigo (35º.2 LGT).

3.^a- À identidade de natureza corresponde a igualdade da taxa (artigo 43.º4 da LGT) E também porque se trata de uma indemnização ou ressarcimento e não de prestações ou rendimentos periódicos (como seria da natureza dos juros), os designados “juros compensatórios” e “indemnizatórios” não prescrevem (artigo 35.º3 da LGT e 61.º3 do CCPT), ao contrário dos juros contratuais e moratórios (artigo 310.ºº.1 do CCivil e artigo 44.ºº.2 da LGT).

4.^a- Porque apenas visa reparar o dano, em fase que antecede a exigibilidade coerciva, a taxa “juros compensatórios” e “indemnizatórios” é próxima do nível da inflação e ainda mais próxima da taxa de juros das operações passivas, de tal modo que se o credor da quantia geradora da indemnização liquidada como juros compensatórios/indemnizatórios não puder prescindir da disponibilidade daquela e, para o efeito, recorrer a um financiamento no sistema bancário, aquela indemnização que haverá de receber não cobrirá os respectivos custos.

5.^a- Porque visam indemnizar pelos custos da indisponibilidade da quantia “os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto e com ela são conjuntamente liquidados” (artigo 35.º8 da LGT), de modo que, se a restante dívida e os juros compensatórios não forem entregues à Fazenda até final do prazo para o pagamento voluntário, também sobre os ditos juros compensatórios (ou indemnização designada como juros compensatórios”) Incidirão juros de mora, sem que isso seja considerado anatocismo.

6.^a- Contrariamente à indemnização por juros compensatórios ou indemnizatórios, é da natureza dos juros moratórios em sentido estrito ou propriamente ditos (aqueles, com taxa agravada, que se prevêem nos contratos para a hipótese da mora no seu cumprimento, conforme o artigo 806.º2, 2.^a parte, os que para a mesma hipótese se fixam nos limites do artigo 114.º6.º2 do C.Civil, os compulsórios do artigo 829.ºº-A.4 do mesmo código, os do artigo 102.ºº- § 3º do Código Comercial e os do artigo 44.º da LGT), mais do que compensar ou indemnizar o dano pela indisponibilidade do dinheiro, sancionar o incumprimento do prazo de pagamento voluntário.

7.^a- No caso dos juros de mora tributários eles incorporam a sanção aplicável pelo incumprimento do prazo de pagamento legal da dívida já liquidada (se o tributo ou a restituição forem devidos a favor da Fazenda), ou dívida à reconhecida por sentença judicial (se a reposição for devida a favor do contribuinte).

8.^a- Não há sérias razões para se concluir que não há anatocismo quando a Fazenda liquida juros moratórios sobre o montante dos “juros compensatórios” e, inversamente, se julgar que haveria anatocismo se fossem liquidados juros moratórios sobre o montante da indemnização liquidada como “juros

indemnizatórios”. Pelo contrário, a proximidade do escopo indemnizatório, num e noutro dos casos (1-a) E 1-b) Supra) Afasta a lógica daquele juízo antagónico.

9.^a- O certo é que nem num nem no outro caso há anatocismo: quer porque os montantes liquidados como juros compensatórios e indemnizatórios não são juros em sentido estrito, mas meras compensações dos custos da indisponibilidade das quantias (1-a) E *b) e d) a f)* Supra) Quer porque o disposto no artigo 560.º do CCivil não se aplica aos juros moratórios exigidos na fase de execução (coerciva), pois que essa disposição visa regulamentar “as obrigações” contratuais e não as sanções ou os juros compulsórios /sancionatórios (como os do artº 829º-A.4 do CCivil), em caso de execução coerciva consequente do rompimento das obrigações contratuais.

10.^a- Não tem substrato ético o argumento de que no caso de que quando a Fazenda liquida juros moratórios sobre o montante dos “juros compensatórios” também há anatocismo, mas que é um anatocismo que a ordem jurídica aplaude, pelo facto de o credor ser o Estado e o contribuinte devedor ter violado “o dever fundamental de pagar os impostos” — um mal maior que justifica se aplauda que em execução, compensando esse mal maior, o devedor seja sancionado com a pena “purificadora” do anatocismo.

E é de rejeitar esse argumento quando tirado para se concluir que, ao contrário, é anatocismo inadmissível a liquidação de juros de mora em execução coerciva contra a Fazenda sobre a indemnização designada como “juros indemnizatórios”, reconhecida a um cidadão por efeito de sentença judicial já transitada em julgado.

Primeiro, porque o Estado não tem razões para não cumprir pontualmente as suas obrigações, pois que dispõe de meios financeiros (próprios e de crédito) Para o efeito. Ao contrário do cidadão que, muitas vezes atrasa os pagamentos por falta de meios, quando se encontra em situações que raíam a insolvência — aliás muitas vezes ente, o Estado nunca pode alegar falta de meios.

Segundo, porque, o não cumprimento pelo Estado, no prazo devido, de uma decisão judicial já transitada deveria ser considerada violação de um “dever mais fundamental”, quer porque ao Estado é exigível a “superioridade ética” de cumprir as obrigações às quais unilateralmente entendeu vincular-se, mais do que haverá se exigir do cidadão o cumprimento das obrigações que lhe impôs e acima de tudo, ao Estado é exigível que dê exemplo do cumprimento do “dever dos deveres fundamentais” de, nos prazos legais, dar cumprimento às sentenças judiciais transitadas em julgado que lhe sejam desfavoráveis, sobre pena de, então, ser sancionado na mesma medida em que o é o cidadão.

Terceiro, porque já há uma diferenciação em favor do Estado: enquanto o cidadão é sancionado com juros de mora contados desde o termo do prazo para o pagamento voluntário a contar da mera liquidação, mesmo que, entretanto, de boa-fé, a tenha impugnado, contra o Estado apenas se liquidam juros de mora, em execução coerciva, em favor do cidadão pelo período posterior ao prazo legal de pagamento, por sua vez posterior ao trânsito em julgado da uma decisão judicial determinante do dever de restituir.

11.^a- Os cidadãos devem poder confiar que os Tribunais considerem mais grave a violação de uma sentença judicial já transitada por quem (como o Estado) Tem indiscutíveis condições para cumprir do que a violação do dever de pagar um tributo apenas liquidado e que, contra prestação de garantias de pagamento, ainda pode ser ou veio a ser objecto de impugnação.

12.^a- Não há pois razões para, na ordem jurídica tributária, se excepcionar a aplicação do Princípio Constitucional da Igualdade, na liquidação, em execução coerciva de sentença transitada, de juros mora ou sancionatórios sobre a indemnização designada como “juros indemnizatórios” devida ao cidadão, contados a partir do termo do prazo legal posterior àquele trânsito, tal como é indiscutível a liquidação de juros moratórios sobre a indemnização designada como “juros compensatórios” devida ao Estado, contados a partir do prazo legal de pagamento posterior à mera liquidação (ainda que tenha sido objecto de posterior impugnação judicial.

13.^a- Cabendo aos juros indemnizatórios a mesma natureza dos juros compensatórios, como mera indemnização compensatória dos custos da indisponibilidade do dinheiro, também aqueles deverão considerar-se integrados na própria dívida da quantia indevidamente tributada para com ela serem “conjuntamente liquidados”.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência maioritária do Pleno e desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — O acórdão recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto:

1 — O ora requerente deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de imposto de selo no valor de 19.410.000\$00, que pagou em 9.10.92, referente à alienação em hasta pública de um terreno, a que coube o número de processo 46/1992 do ex. Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Braga.

2 — Após sentença proferida nos referidos autos que julgou improcedente a impugnação e na sequência de vários recursos jurisdicionais dela interpostos, por Acórdão do STA, de 22.10.03, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica da norma de incidência do n. VI, ponto 1 do Regulamento

da Câmara Municipal de Braga, ordenando o pagamento imposto de selo de 6 % do valor de custo do terreno, por violação do art. 165, n. 1 alínea 1) Da CRP, foi anulado o acto de liquidação impugnado, Acórdão este que viria a ser confirmado em Decisão Sumária, proferida no processo 914/03 do Tribunal Constitucional, transitada em julgado a 26 de Janeiro de 2004.

3 — A presente petição de execução, dirigida contra a Direcção-Geral do Tesouro, foi registada em Tribunal a 14.05.04, sob o n. 2637.

4 — Citada, a DGT veio dizer que não lhe competir executar o decidido, mas à DGI, informado que “nesta data foi dado conhecimento do processo à DGCI, mediante envio de cópia da petição respectiva”.

5 — A petição em causa foi remetida a 15.12.04 e deu entrada no gabinete do director-geral da DGCI a 16.12.04, que a contestou, não tendo sido invocado causa legítima de inexecução.

6 — O acto de liquidação referido em 1 foi praticado pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI).

7 — Em execução do acórdão exequendo, a 6.07.04, a DGI pagou à exequente a quantia de € 96.816,67, correspondente ao imposto cobrado.

3 — Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, 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 (cf. artigo 687.º, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2006, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, “... a admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no artigo 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

— existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

— a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05.), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:

— identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;

— que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

— que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;

— a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

4 — Desde logo, importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 259).

Por outro lado e pelas razões doutamente expostas no parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto, a fls. 256 a 258, que aqui damos por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, forçoso é concluir que se perfila a alegada oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão tido por fundamento, já que proferiram soluções jurídicas diferentes para a mesma questão fundamental de direito, no âmbito do mesmo quadro factual.

5 — Posto isto, passemos, então, à apreciação da questão que constitui o objecto do presente recurso.

Consiste este em saber se os juros moratórios fixados a favor do contribuinte, incidem ou não sobre os juros indemnizatórios.

Esta questão foi já objecto de apreciação pelo Pleno desta Secção do STA no acórdão de 24/10/07, in rec. n.º 1.095/5, que o Relator subscreveu e cuja jurisprudência ali fixada não vemos motivo para alterar.

Daí que e com a devida vénia, passemos a transcrever o citado aresto.

Escreve-se ali que “dispõe o artigo 102.º, n.º 2, da lei geral tributária que no “caso de a sentença implicar a restituição do tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea”.

Trata-se de uma inovação — antes dela não se encontravam previstos juros moratórios a favor do contribuinte — que surgiu desamparada no ordenamento fiscal: por uma banda, a lei geral tributária não fixou expressamente a taxa destes juros moratórios a favor do sujeito passivo; por outra, numa perspectiva meramente dogmática, o legislador continuou a classificar como indemnizatórios juros que, em rigor, criada a espécie dos juros moratórios a favor do sujeito passivo, como tal seriam de classificar — cf. as alíneas a), b) e c) do n.º 3 do artigo 43.º deste diploma legal onde o legislador

determina expressamente serem fonte de juros indemnizatórios situações em que a Administração Tributária se constitui em mora.

Por outro lado, a previsão do dito artigo 102.º, n.º 2, (“casos de a sentença implicar a restituição do tributo já pago”), “aparentemente, estaria também abrangida no artigo 100.º [do mesmo diploma legal] em que se refere que há lugar a juros indemnizatórios a partir do termo do prazo de execução da decisão nos casos de procedência de impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo”.

Cfr. Jorge de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. I, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2006, p. 482, nota 9.

É que, no ponto, o artigo 102.º, n.º 2, utiliza o conceito “sentença” e o 100.º “impugnação judicial”, dois conceitos que significam a mesma realidade processual.

Assim, literalmente interpretados, aqueles dois incisos normativos apontariam para a obrigação da Administração Tributária pagar ao sujeito passivo, a partir do termo do prazo da execução da decisão e relativamente ao mesmo período temporal, juros indemnizatórios e juros moratórios relativos à mesma dívida tributária, nos casos em que uma decisão anule, ainda que parcialmente, um acto de liquidação.

Contudo, tal conclusão carece de respaldo, desde logo se se atentar à ratio destes juros.

Com efeito, os juros moratórios a favor do contribuinte e os juros indemnizatórios perseguem a mesma finalidade: os indemnizatórios destinam-se “a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária” e os moratórios visam “reparar prejuízos presumivelmente sofridos [pelo sujeito passivo], derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente”.

Estas duas espécies de juros têm, pois, a mesma função, “correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e consequente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, recte, da prestação tributária.

Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes — num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento —, sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade”.

Cfr. o acórdão do STA de 7 de Março de 2007, processo n.º 01220/06.

Juros indemnizatórios e juros moratórios a favor do contribuinte são, portanto, duas realidades jurídicas afins que têm um regime semelhante e desempenham a mesma função.

Ora, uma vez que as duas espécies de juros se fundam numa obrigação indemnizatória que pretende ressarcir idênticos prejuízos, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

Cfr. o acórdão citado e Jorge de Sousa, ob. cit., p. 336.

Daí que se deva entender o dito artigo 102.º, n.º 2, da lei geral tributária como uma “norma especial sobre a execução de sentenças”, ou seja, um “artigo que completa o disposto no artigo 100.º”, devendo aquela prevalecer sobre esta “quando a decisão a executar é uma decisão judicial”.

Cfr. Jorge de Sousa, ob. cit., e Lima Guerreiro, lei geral tributária anotada, Editora Rei dos Livros, p. 420, nota 4.

Consequentemente, nos casos em que sejam simultaneamente aplicáveis aqueles dois artigos, há que interpretar correctivamente o artigo 100.º: em virtude da liquidação ilegal, são devidos juros indemnizatórios até que se complete o prazo de execução espontânea da decisão judicial; após este prazo, e até integral pagamento, são devidos juros moratórios nos termos do artigo 102.º, n.º 2.

Cfr. Lima Guerreiro, ob. cit., pp. 420-421.

Por outro lado, são de diferente natureza as dívidas que geram juros indemnizatórios e as dívidas que são fonte de juros compensatórios: no primeiro caso, pretende-se compensar o contribuinte por um desapossamento ilegal — artigo 43.º da lei geral tributária —, sendo indiferente que o devedor seja o Estado ou um particular; e, no segundo, visa-se reparar o dano sofrido pela Administração Tributária que, por facto imputável ao sujeito passivo, se viu privada, nomeadamente através do atraso da liquidação, de dispor de uma receita que lhe era devida — cf. artigo 35.º do mesmo diploma. Daí que, quando se torna possível a realização da liquidação, os juros compensatórios sejam conjuntamente liquidados com a dívida de imposto, na qual se integram — n.º 8 deste último normativo.

Assim, os juros de mora — a favor da Fazenda Pública —, sendo devidos, vão incidir também, nesta medida, sobre os juros compensatórios, à taxa de 1 % ao mês ou fracção — cf. artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março (determina a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas).

Ou seja: se o sujeito passivo não cumprir a obrigação tributária no prazo de pagamento voluntário, passam a ser devidos juros de mora a favor da Fazenda Pública que são calculados sobre a dívida de imposto na qual, nos termos do artigo 35.º, n.º 8, da lei Geral Tributária, se integram os juros compensatórios (que eventualmente sejam devidos).

Naturalmente, não há, para os juros indemnizatórios, disposição legal semelhante àquele n.º 8 do artigo 35.º da lei Geral Tributária. Sendo juros devidos a favor do contribuinte, em virtude de uma liquidação e subsequente desapossamento ilegais, não podem ser integrados numa dívida de imposto.

Do mesmo modo, devido à sua natureza, não podem tais juros moratórios — a favor da Fazenda Pública — incidir sobre juros indemnizatórios a favor do contribuinte.

E também não é possível, nos preditos termos, que os juros de mora — a favor do contribuinte — incidam sobre os juros indemnizatórios, em face da sua idêntica função.

Aliás, tal função reparadora, ainda que atinente a factos geradores distintos, como se viu, é concretizada, nas duas espécies de juros, através da mesma taxa. Com efeito, a lei geral tributária não determina qual é a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo e o sistema fiscal prevê apenas duas taxas de juro: a taxa de juros legal de 4 % ao ano, prevista na Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril; e a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1 % ao mês ou fracção, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Esta taxa mais elevada que a devida nas restantes espécies de juros justifica-se pelo facto de estar em causa a violação da obrigação principal do “dever fundamental” de pagar impostos. Ao não cumprir a obrigação tributária no prazo de cumprimento voluntário, num momento em que a liquidação já foi efectuada e o montante em dívida é já certo, líquido e exigível, o contribuinte impede o Estado Fiscal de Direito de actuar, uma vez que este não pode “dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos)” — Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Colecção Teses, 1998, pp. 185-187.

Ora, bem se vê que esta taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado, dada a sua natureza especial, só se aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte, em virtude da predita violação da obrigação principal do dever fundamental de pagar impostos.

Pelo que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4 % ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento.

Cfr., *mutatis mutandis*, o acórdão do STA de 20 de Outubro de 2004, processo n.º 01041/03, em que se decidiu que, “na vigência do Código de Processo Tributário, os juros indemnizatórios devidos na sequência de impugnação judicial que anulou o acto de liquidação, no qual ocorreu erro imputável aos serviços, devem ser contados à taxa do artigo 559.º do Código Civil, já que o artigo 24.º do CPT nem estabelece essa taxa, nem, quanto a ela, remete para as leis tributárias”.

Taxa de 4 % que, dada a natureza das dívidas envolvidas, nos preditos termos, é também aplicável aos juros compensatórios (como determina expressamente o artigo 35.º, n.º 10, da lei Geral Tributária) E aos juros indemnizatórios (por força da remissão expressa do artigo 43.º, n.º 4, do mesmo diploma legal).

Por fim, o artigo 560.º do Código Civil proíbe, por regra, o anatocismo.

Há, todavia, três situações em que o anatocismo é permitido, sendo que, em princípio, “só podem ser capitalizados os juros correspondentes ao período mínimo de um ano” — n.º 2 do dito artigo 560.º

Assim, “para que os juros vencidos produzam juros [I] é necessária convenção posterior ao vencimento; pode haver também juros de juros, [II] a partir da notificação judicial feita ao devedor para capitalizar os juros vencidos ou proceder ao seu pagamento sob pena de capitalização” — n.º 1.

Contudo, [III] estas restrições “não são aplicáveis [...] se forem contrárias a regras ou usos particulares do comércio” — n.º 3.

Ora, no domínio do direito fiscal vigora o princípio da legalidade, maxime o princípio da tipicidade, o que veda à administração tributária a possibilidade de convencionar o anatocismo após o vencimento dos juros ou efectuar a dita notificação judicial, uma vez que estas hipóteses não se encontram previstas nas leis tributárias.

Assim, está totalmente vedada pela lei a possibilidade de os juros indemnizatórios serem fonte de novos juros.

E não se diga que os juros indemnizatórios não são verdadeiros juros.

À míngua de uma definição legal, a doutrina desenvolveu o conceito de juro enquadrando-o na figura dos frutos civis, uma vez que são produzidos periodicamente por uma coisa (a obrigação de capital), sem prejuízo da sua substância, em consequência de uma relação jurídica.

Cfr. o artigo 212.º do Código Civil, Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, Almedina, 10.ª edição, 2006, p. 749, Correia das Neves, *Manual dos Juros* — *Estudo Jurídico de Utilidade Prática*, Almedina, 3.ª Edição, 1989, p. 23, e Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, Coimbra Editora, 1968, nota 1 ao artigo 559.º

Concretizando a noção, Correia das Neves, *ibidem*, define juro “como um rendimento ou remuneração de uma obrigação de capital (previamente cedido ou devido a outro título), vencível pelo decurso do tempo, e que varia em função do valor do capital, da taxa [...] de remuneração e do tempo de privação”, considerando que a obrigação de juros também se encontra prevista na lei para casos em que “não há prévia cedência de um capital, mas simples não cumprimento oportuno de uma obrigação imposta legalmente, embora esta seja ainda uma obrigação de capital pecuniário” (pp. 18-19).

E, ainda nestes últimos casos, se trata, bem vistas as coisas, de uma remuneração de capital, uma vez que é o seu desapossamento que está em causa.

Ora, os juros indemnizatórios gozam destas características e não é pelo facto de terem uma função reparadora que a sua natureza se altera, até porque “rigorosamente, todo o juro é compensatório (do uso legítimo do dinheiro, do atraso da prestação ou de outro facto)” — cf. Vaz Serra, “Obrigação de Juros e Mora do Devedor”, in Boletim do Ministério da Justiça, n.º 55, pp. 111-112.

Não pode, pois, aceitar-se que os juros tenham outra natureza por terem uma função compensatória ou indemnizatória, uma vez que todas as espécies de juros partilham essa função e, se assim se entendesse, o regime do anatocismo seria absolutamente desprezível, já que não teria a que se aplicar (não haveria, então, “juros” sobre juros).

Finalmente, não se objecte, à tese exposta, com uma eventual inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade, já que é diversa, como acima se acentuou, a natureza da dívida ao Estado para pagamento de impostos — cf. Casalta Nabais, ob. cit. — e a da dívida daquele ao contribuinte, situável no plano de qualquer outro débito a este.

Em suma: os juros moratórios não podem incidir sobre os juros indemnizatórios”.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 17/4/02, in rec. n.º 10/02; de 20/11/02, in rec. n.º 1079/02; de 11/2/04, in rec. n.º 1731/03; de 2/5/07, in rec. n.º 9/07; de 31/1/08, in rec. n.º 839/07; de 2/7/08, in rec. n.º 303/08 e de 14/7/08, in rec. n.º 304/08.

6 — Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, na parte em que decidiu que os juros moratórios incidem sobre os indemnizatórios, uma vez que aqueles não são devidos, improcedendo, assim, o pedido.

Custas pelo recorrido neste Pleno, uma vez que contra-alegou e nesta Secção deste STA, fixando-se a taxa de justiça, naquele, em € 300 e, nesta, em € 200, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 17 de Junho de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* (vencido nos termos do acórdão recorrido) — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (vencido de acordo com a doutrina do acórdão de que fui relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (voto vencida, conf. decl. Anexa).

Declaração

Voto vencida, por entender que decidindo-se não haver lugar a juros de mora sobre juros indemnizatórios fica a administração como que legitimada a pagar, quando quiser sem que o contribuinte possa ser ressarcido através do pagamento de juros de mora no pagamento (o que me parece afigurar-se iníquo).

Isabel Cristina Mota Marques da Silva.

Acórdão de 17 de Junho de 2009.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de julgados.

Sumário:

- I — *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/84, se dos acórdãos em confronto resulta ser diferente a matéria de facto em que ambos assentaram, daí resultando, também, decisões de direito divergentes, bem como quando os referidos arestos não trataram da mesma questão jurídica e se no acórdão recorrido não há pronúncia expressa sobre a questão relativamente à qual se coloca a existência de oposição de julgados.*
- II — *Não havendo oposição entre os acórdãos em confronto, não pode o tribunal apreciar a questão da prescrição, uma vez que o seu poder jurisdicional se esgota com a afirmação da respectiva falta.*

Processo n.º 760/08-50.
 Recorrente: Manuel José Gonçalves Pires e Outra.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Manuel José Gonçalves Pires e Maria Severina Reis Nunes da Silva Pires, melhor identificados nos autos, deduziram, no então Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRS, relativo aos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999, no valor global de 234.157.957\$00.

Aquele Tribunal, por sentença datada de 2/7/03, julgou improcedente a impugnação judicial, mantendo a liquidação (fls. 45 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão datado de 12/12/07, decidiu negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida (fls. 144 e segs. e 170 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e os acórdãos datados de 23/2/06 e de 18/5/06 prolatados pelo TCA Norte, in recs. n.ºs 105/01 e 137/04, respectivamente e de 21/10/03, in rec. n.º 322/03, prolatado pelo TCA Sul (fls. 314).

Admitido o recurso, os recorrentes apresentaram, nos termos do disposto no artigo 284.º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 318 e segs.).

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 393 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso mantendo a liquidação.

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artigo 284.º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 352).

As recorrentes apresentaram alegações, formulando as seguintes conclusões:

1 — O douto acórdão recorrido relevou a não inquirição de testemunhas e a não junção de elementos essenciais do processo instrutor, porque considerou como suficiente a prova pretensamente extraída da escrita;

2 — O douto acórdão recorrido considera que há evidências de os Recorrentes terem apresentado uma declaração contrafeita, mas não só não identifica as provas de tal contrafacção como não deu aos Recorrentes a possibilidade de exercerem o contraditório de tão grave e não verdadeira acusação.

3 — Tudo isto acontece perante a tributação dos contribuintes em cerca de 650 % em relação à tributação resultante da aplicação da mediana do sector da construção de casas.

4 — Em suma, os sujeitos passivos não puderam fazer ouvir as suas razões, nem na fase administrativa nem perante os Tribunais

5 — O acórdão do TCA- CT- proc. n.º 00322/03, em que se discute a ponderação de custos fiscais, considera que tendo o recorrente arrolado testemunhas, não devem as despesas ser consideradas ou desconsideradas como custos sem a audição daquelas, sofrendo por isso o processo de défice instrutório.

6 — A AT através da Inspeção, cujo relatório foi homologado pela 2.ª Direcção Distrital de Finanças de Lisboa, excluiu toda a eficácia probatória às declarações mod-2 de 1996 a 1999, que estão em consonância com a os livros da escrita contabilística de 1995 e dos exercícios anteriores e dos exercícios posteriores,

7. e apenas considera a declaração mod-2 relativa a 1995, extrapolada que notoriamente comporta um erro declarativo.

8 — O douto acórdão ignora a nota de liquidação relativa a 1995 e

9. concluiu que a liquidação adicional, relativas aos exercícios de 1996 a 1999 foi operada pelo critério das correcções técnicas.

10 — As correcções técnicas pressupõem a aceitação de métodos de cálculo do rendimento tributável, através da escrita contabilística no seu todo, onde aparecem expressos os custos e os proveitos.

11 — Não segue este critério a adopção de uma declaração que comporta um erro e não tem em consideração a informação em contrário proveniente dos livros da escrita de 1995 e dos exercícios anteriores e da contabilidade de 1996.

12. nem da informação proveniente da Repartição de Finanças.

13 — Mercê desta errónea formulação do conceito de correcções técnicas verifica-se que os sujeitos passivos venderam de 1996 a 1999 casas, tendo obtido proveitos mas não tendo tido custos com a compra dos terrenos, com o projecto o licenciamento e a construção das casas.

14 — Fica assim excluído princípio da tributação das empresas pelo rendimento real, consagrado no art. 104º da CRP, dando lugar a uma tributação arbitrária, baseada apenas na receita, que de modo algum corresponde à adopção do critério de correcção do IR através de correcções técnicas.

15 — O douto Tribunal erra quando considera contrafeita uma declaração rectificativa preenchida ao balcão da RF e elaborada de acordo com as instruções de funcionário competente e de superior hierárquico deste.

16 — Volta a errar quando considera que é intempestiva uma segunda declaração rectificativa das existências de 1995, porque operada para além do prazo de caducidade, quando este prazo não se aplica à situação em apreço e, se se aplicasse, se encontrava suspenso tal prazo pelo início da inspecção.

17 — O apuramento da verdade material e do rendimento real das empresas não tem limites de tempo, nem de meios, desde que lícitos.

18 — O apuramento do lucro real das empresas de construção de casas faz-se por exercícios plurianuais.

19 — O acórdão fundamento, em oposição, mesmo dando como provada a existência de facturas falsas, consagra o princípio de que, se há proveitos, têm de ser considerados os correspondentes custos, não podendo a AT ficar-se pelo recurso às correcções técnicas.

20 — O douto acórdão considera que a periodização dos exercícios não pode ser feita para além dos 5 anos, esquecendo que por exemplo, o art. 47º do CIRC fixa um prazo de 6 anos para o reporte de prejuízos ou o art. 18º, 5 do CIRC quando dispõe que «os proveitos e custos de carácter plurianual podem ser periodizados tendo em consideração o ciclo de produção ou tempo de construção».

21. e que em matéria de apuramento da verdade material não há limites: a verdade persegue-se sempre que estejam em causa princípios e valores fundamentais.

22 — Olvidou, também, que a própria RF efectuou uma liquidação adicional rectificativa depois de recebida a última versão da declaração de substituição.

23 — Julgou de forma completamente oposta o acórdão do TCAN 2.ª Secção — CT, proc. n.º 00137/04 de 18/5/2006, ao considerar que a inspecção deve proceder ao restabelecimento da verdade material.

24. e que prevê o reporte de prejuízos e da correspondente liquidação adicional até 6 anos, podendo a investigação ser estendida a exercícios anteriores.

Termos em que se requer seja provido o presente recurso, revogado o acórdão recorrido e uniformizada a jurisprudência de modo a que a tributação das empresas incida sobre o seu rendimento real, apurado através de critérios objectivos, que levem em consideração os custos fiscais e os proveitos respectivos.

Preceitos violados:

CRP: art. 104º,

LGT: art. 83º, 1, 84º, 1, 46º,

CPC: art. 3º

CIVA: art. 50º e CIRS art. 116º

CIRC: art. 18º, art. 46º e 47º.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, “por inexistência de oposição de julgados”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cf. artigo 704.º do CPC), pronunciando-se quer a recorrente, quer a recorrida, nos termos que constam de fls. 421 e 413, respectivamente, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) — A escrita do impugnante foi objecto de fiscalização aos exercícios de 1996, 1997, 1998 e 1999, conforme relatório de fls. 40 a 65, mapas de apuramento de fls. 66 a 79 e anexos de fls. 80 a 142, do processo administrativo apenso, dando-se aqui por integralmente reproduzidos todos os documentos referidos;

B) — Em consequência da fiscalização, referida em A), foram efectuadas correcções técnicas, em sede de IRS, aos mesmos exercícios, as quais deram origem a liquidações adicionais, nos montantes, respectivamente, de 2.053.026\$00, 140.774.559\$00, 3.117.975\$00 mais 32.114.737\$00 e 46.097.660\$00;

C) — O impugnante entregou a declaração de IRS mod. 2, relativa ao ano de 1995, cuja cópia consta de fls. 80 e 81 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzida, na qual declarou de Existências Finais o valor de 281.069.240\$00;

D) — Em 1996 o impugnante contabilizou de Existências Iniciais o montante de 700.587.740\$00, conforme documentos cujas cópias constam de fls. 82 e 83 do processo administrativo apenso e que aqui se dão por integralmente reproduzidos;

E) — Em 21/06/2001 os impugnantes, ao abrigo do art. 78º da LGT, apresentaram pedido de revisão, cuja cópia consta de fls. 146 a 152 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido, ao qual juntaram cópia da declaração de IRS mod. 2, relativa ao ano de 1995, que consta de fls. 155 a 159 do mesmo apenso e que aqui se dá, igualmente, por integralmente reproduzida;

F) — Em 05/06/2000 o impugnante foi ouvido em declarações, as quais se mostram exaradas no termo cuja cópia consta de fls. 86 e 87 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

G) — Em 06/10/2000 o técnico de contas do impugnante foi ouvido em declarações, as quais se mostram exaradas no termo cuja cópia consta de fls. 139 e 140 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido;

H) A petição inicial, correspondente à presente impugnação, deu entrada, na Repartição de Finanças do concelho de Loures, em 15/10/2001.

A fls. 150 dos autos, adita-se ao probatório a factualidade seguinte, que decorre da prova documental constante dos autos:

I) Em 27/6/2001 os recorrentes procederam à entrega de uma outra declaração de substituição, cuja cópia consta de fls. 207 a 213 do apenso, sem que os serviços receptores mencionassem no campo 10 de tal declaração o prazo limite de entrega (informação de fls. 219 a 221 e cópia da declaração a fls. 207 a 213).

J) Os Serviços da AT procederam, em 22/9/2001 a nova liquidação relativa ao exercício de 1995, com base em tal declaração (informação de fls. 219 a 221 e «print» informático da liquidação a fls. 215).

K) Por despacho do sr. Director de Finanças, de 28/2/2002 (fls. 222) Foi ordenada a anulação dos efeitos de tal liquidação, com fundamento em que, apesar de ter sido (indevidamente, na tese da AT) Recebida a declaração de substituição pelos serviços, «na data em que a mesma foi entregue não poderia ter efeitos de liquidação, de acordo com o artigo 59.º e seguintes da LGT (caducado e prescrito)».

3 — Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, 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 (cf. artigo 687.º, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2001, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, nos termos do artigo 30.º, alínea b) e 284.º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artigo 12.º da Lei n.º 15/01 de 5/6.

Assim, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos daqueles dispositivos legais, 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.

Posto isto, vejamos se, no caso em apreço, existe a alegada oposição de julgados.

4 — Desde logo importa referir que os acórdãos tidos por fundamento já transitaram em julgado (vide fls. 429).

a) Assim e quanto à questão da “desconsideração dos custos que precederam os proveitos”, no acórdão recorrido decidiu-se que “concordamos com o que a este propósito se diz na sentença, no sentido de que da factualidade provada (onde se inclui a factualidade apurada pela fiscalização), resulta que as correcções técnicas incidiram sobre o valor das existências e sobre as vendas, umas e outras com base em valores reais, evidenciados quer na contabilidade apresentada pelo sujeito passivo, quer nas declarações de rendimentos por ele apresentadas.

Com efeito, por um lado, a fiscalização apurou que o valor dos inventários finais de 1996 e 1997 revelam os custos suportados e contabilizados nos exercícios de 1996 e 1997, acrescidos das estimativas efectuadas no acto da abertura da escrita organizada.

Por outro lado, como se vê do citado Relatório da acção de fiscalização, as correcções introduzidas à matéria tributável são, desde logo, as que resultavam de tais erros...e, por via deles, tinham tido implicação directa com o valor declarado para as existências iniciais de mercadorias, produtos acabados e trabalhos em curso, em 1/1/96, comparativamente com os valores que tinham sido declarados para as existências finais desses mesmos bens em 31/12/95...

Ora os custos das vendas foram apurados, exercício a exercício, conforme estas foram sendo consideradas para efeitos fiscais, e as correcções efectuadas às vendas declaradas foram feitas com base nas diversas escrituras públicas, cujos valores não se encontravam devidamente relevados contabilisticamente e, conseqüentemente, haviam sido omitidos no cálculo e apuramento dos resultados fiscais declarados. Tais valores estão apurados e concretamente especificados no relatório da fiscalização relativamente a cada um dos exercícios (1996 e 1997)...Ou seja, os valores considerados tiveram por base os elementos da própria contabilidade e os fornecidos pelo contribuinte”.

Para concluir que “fundamentadas estão, portanto, por parte da AT, quer as correcções feitas, quer a circunstância de ter procedido às ditas correcções técnicas, sem recorrer ao apuramento por via dos métodos indiciários”.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento concluiu-se que os custos com a mão de obra tinham que ser encontrados por via da avaliação indirecta, pelo facto de a escrita do contribuinte não permitir

apurar esses mesmos custos, “sendo certo que a Administração Tributária recolheu indícios sérios e creíveis de que as facturas que titulavam tais custos eram falsas...”.

Assim sendo, tem de concluir-se que as decisões divergentes sobre esta questão proferidas pelos arestos em confronto, tiveram subjacentes diferentes situações fácticas, pelo que as decisões de sentidos diferentes não envolvem contradição de julgados.

Pelo que não se verifica, assim, entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento contradição sobre qualquer questão fundamental de direito.

b) Quanto à questão da “Violação do princípio da especialização dos exercícios/periodização do lucro tributável” e no que agora interessa, no acórdão recorrido decidiu-se que “como se vê das als. D) E K) Ora aditadas ao Probatório, os recorrentes entregaram em 27/6/2001 uma segunda declaração de substituição... e esta foi aceite, sem que os serviços receptores mencionassem no campo 10 de tal declaração o prazo limite de entrega. E, tendo por base esta declaração, os serviços da AT procederam, em 22/9/2001 a nova liquidação relativa ao exercício de 1995.

É esta declaração que, para os recorrentes, a sentença ignora.

Ora, mesmo que se conclua que a sentença não toma em consideração esta declaração de substituição, não significa isso que a mesma sentença sofra de erro de julgamento que os recorrentes lhe imputam”.

E acrescenta que “...como, relativamente à declaração de substituição alegadamente entregue em Abril de 1996, se evidencia retratar-se de uma declaração contrafeita e como, relativamente à declaração de substituição entregue em 27/6/2001, foi a mesma indevidamente recebida (pois foi entregue quando já tinham decorrido mais de cinco anos do exercício a que ela se reporta (1995), não relevando, pois, para efeitos de alteração (por substituição de declaração) Do imposto antes liquidado, não se vê que a sentença sofra de erro de julgamento que lhe imputam os recorrentes”.

No acórdão tido por fundamento e por um lado, decidiu-se que os actos de inspecção “não podem deixar de entrar em linha de conta com princípios e regras especiais, privativas de específicos institutos, buscando o respectivo equilíbrio e a inter-relação capaz de conciliar o respeito pelos direitos dos contribuintes e o restabelecimento da verdade material”, por outro, concluiu também que “o agente inspector ao detectar, no decurso da diligência que levava a cabo relativamente ao ano de 1998, motivos para corrigir os prejuízos fiscais declarados nesse exercício e reportados ao exercício de 1995, não podia deixar de aferir da regularidade dos montantes a tal título declarados nos exercícios anteriores, nomeadamente, conferir se o montante avançado para o ano sob investigação estava ou não correcto”.

Ora, do confronto destes dois arestos resulta claro que ambos não trataram da mesma questão jurídica.

Assim e no acórdão recorrido, o que estava em causa era a ineficácia de uma declaração de substituição apresentada após o termo do prazo de caducidade da liquidação correctiva que podia originar. Nenhuma referência ali é feita quanto à necessidade de a inspecção conciliar o respeito pelos direitos dos contribuintes e proceder ao restabelecimento da verdade material.

Ao passo que no acórdão fundamento, o que se tratava era de saber se a periodização dos exercícios pode ser feita para além do prazo de cinco anos.

Pelo que, não existe, assim, qualquer “antítese discursiva” relevante entre os arestos em confronto.

c) Quanto à questão da “prova testemunhal” e antes do mais, importa referir que o Tribunal de 1.ª instância julgou dispensável a produção de prova testemunhal, por despacho já transitado em julgado (vide fls. 15).

Por outro lado, no recurso para o tribunal recorrido, esta questão não foi suscitada, nem apreciada (vide alegações de fls. 56 a 63).

Assim sendo e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, “não existe oposição de soluções jurídicas porque a questão, tal como equacionada pelos recorrentes (alegações de 1.º grau fls. 318/330; 9.ª e 10.ª conclusões), não foi enfrentada de forma expressa ou sequer como obiter dictum no acórdão recorrido”.

5 — Por último, pretendem os recorrentes que este Tribunal conheça, no âmbito deste recurso, a questão da extinção, pela prescrição das dívidas exequendas (vide requerimento de fls. 234 a 236).

Todavia e como vimos, o presente recurso funda-se em oposição de julgados.

“Nele não se cuida senão de apreciar a bondade da solução encontrada pelo recorrido, posto em contraponto com o fundamento.

Imprescindível é, pois, que ocorra a apontada oposição.

Na falta dela, nada se pode apreciar. O poder jurisdicional do tribunal de recurso, quando não haja oposição, esgota-se com a afirmação da respectiva falta.

Ora, os recorrentes querem que este Tribunal conheça, no âmbito deste recurso, a questão da extinção, pela prescrição, das obrigações exequendas.

Independentemente de saber se, caso se constataste a alegada oposição entre os dois acórdãos em confronto, poderia o tribunal apreciar a prescrição, o facto é que, na falta de oposição, o não pode fazer” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 8/11/06, in rec. n.º 1.177/04).

6 — Nestes termos, acorda-se em julgar findo o recurso.

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

Lisboa, 17 de Junho de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.

Acórdão de 17 de Junho de 2009.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Questões distintas.

Sumário:

- I — Existe oposição de julgados para efeitos do recurso previsto no artigo 284.º do CPPT e 30.º, alíneas b) e b’), do ETAF de 1984, quando, perante situações fácticas essencialmente idênticas e no âmbito do mesmo regime jurídico, foram proferidas decisões opostas sobre a mesma questão fundamental de direito.*
- II — Tendo o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sido proferidos em face de situações substancialmente distintas (foi duas vezes tributado imposto do mesmo tipo na situação apreciada no acórdão fundamento e impostos diferentes na situação que é objecto do acórdão recorrido) e sendo distintas as questões jurídicas apreciadas, à face de normas legais diferentes, tem de se concluir que não se verificam os requisitos do recurso por oposição de acórdãos.*

Processo n.º: 936/08-50.

Recorrente: Álvaro José Mendes e Outros.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 — ÁLVARO JOSÉ MENDES, MÁRIO DA CRUZ e JOSÉ ANTÓNIO DA SILVA NEVES interpuseram o presente recurso jurisdicional do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19-12-2007, com fundamento em oposição de julgados, com três acórdãos do mesmo Tribunal, um acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo e um acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte.

Posteriormente, ao apresentar alegações sobre a questão preliminar da oposição de julgados, restringiu a invocação de oposição aos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 9-5-2000, recurso n.º 3218/03, de 31-10-2006, recurso n.º 1247/03, ao acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12-10-2006 recurso n.º 313/04 e ao acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 8-11-2000, recurso n.º 25477.

O Excelentíssimo Senhor Relator no Tribunal Central Administrativo Sul entendeu existir oposição entre todos estes acórdãos e o acórdão recorrido.

Na sequência de notificação, efectuada neste Supremo Tribunal Administrativo, para optar por um dos acórdãos fundamento, os Recorrentes vieram indicar o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12-10-2006 (fls. 676).

Os Recorrentes apresentaram alegações sobre o mérito do recurso, em que concluíram da seguinte forma:

1.ª — No duto Acórdão recorrido decidiu-se que a duplicação da colecta não pode ser invocada perante o segundo acto de liquidação, mas sim perante o primeiro, em virtude de o rendimento dever ser tributado, no plano abstracto das normas de incidência tributária, em sede do segundo (IRC) e não do primeiro acto (IRS);

2.^a — Sucede porém que esta decisão perfilhada no Acórdão recorrido está em oposição com as decisões perfilhadas nos seguintes Acórdãos, todos publicados no sítio www.dgsi.pt:

- a) Acórdão do TCAS de 9-5-00 proferido no Recurso n.º 3218/03;
- b) Acórdão do TCAN de 12-10-2006 proferido no Recurso n.º 00313/04
- c) Acórdão do TCAS de 31.10.2006 proferido no Recurso n.º 01247/03; e
- d) Acórdão do ST A de 08-11-2000 proferido no Recurso n.º 025477;

3.^a — Com efeito, nestas decisões fundamento perfilha-se o entendimento de que a duplicação da colecta gera a ilegalidade do segundo acto de liquidação e não do acto original ou primitivo;

4.^a — E, salvo melhor opinião, a controvérsia deve ser decidida pela adopção da solução perfilhada nos Acórdãos fundamento;

5.^a — Na verdade, o alcance da duplicação da colecta (artigo 205.º do CPPT correspondente ao anterior 287.º do CPT) é impedir que seja repetida a cobrança de um tributo da mesma natureza;

6.^a — Aliás, sendo a duplicação uma ilegalidade superveniente ao primeiro acto de tributação, isso impossibilita a sua invocabilidade dentro dos prazos previstos para a invocação da ilegalidade do acto tributário;

7.^a — E sendo o IRS e o IRC impostos da mesma natureza, é admissível a invocação da duplicação da tributação sobre o mesmo rendimento;

8.^a — Assim, nada impede que a duplicação não possa ser invocada perante o segundo acto de tributação;

9.^a — Portanto, perante uma duplicação da colecta, o que é relevante para a lei fiscal é tornar ilegal o segundo acto de liquidação, evitando uma heresia dentro do sistema fiscal;

10.^a — Consequentemente, tal como sustentado nos Acórdãos fundamento, o acto ferido de ilegalidade pelo vício da duplicação da colecta é sempre a segunda liquidação e nunca o primeiro acto de liquidação.

11.^a — Pelo exposto, deve adoptar-se a solução perfilhada nos Acórdãos fundamento, não podendo assim manter-se o Acórdão recorrido.

Termos em que, com os mais que resultarão do duto suprimento de V.Exas, deve ser concedido provimento ao recurso, solucionando o conflito e fixando jurisprudência no sentido dos Acórdãos fundamento, revogando-se em consequência o Acórdão recorrido, como é de Justiça,

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, sem formular conclusões, defendendo que não existe a invocada oposição de julgados e que o recurso não merece provimento.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer nos seguintes termos:

1 — São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos:

- identidade da questão fundamental de direito
- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica
- identidade de situações fácticas
- antagonismo de soluções jurídicas

(artigo 27.º alínea b) ETAF vigente; artigo 152.º n.º 1 alínea a) CPTA)

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de posição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (acórdãos STA Pleno secção de Contencioso Tributário 19.06.96 processo n.º 19532; 18.05.2005 processo n.º 276/05)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5a edição 2007 Volume II p. 809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87156)

2 — No caso sub judicio a diversidade relevante das situações factuais subjacentes e a inexistência de identidade da questão fundamental de direito decidenda determinam a inexistência de antagonismo de soluções jurídicas (tal como enunciado nas 2.ª/3.ª conclusões das alegações de 1.º grau; fls. 614):

a) O acórdão fundamento pronuncia-se sobre uma questão de duplicação de colecta, afirmando que é vício a ser arguido como fundamento da ilegalidade da segunda liquidação e nunca da primeira liquidação b) o acórdão recorrido pronuncia-se sobre uma questão de dupla tributação em IRS e em IRC (tal como enunciada pelos recorrentes na petição de impugnação judicial; arts.45.º/50.º) afirmando que aquela deveria ser suscitada em sede de IRS na medida em que, sendo as rendas controvertidas rendimentos da sociedade irregular, foram legalmente tributadas em IRC (fls.468)

3 — A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdão; não impede que o pleno da Secção decida em sentido contrário no julgamento de conflito de jurisprudência qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 5.ª edição 2007 Volume II p. 814)

CONCLUSÃO

O recurso deve ser julgado findo por inexistência de oposição de soluções jurídicas.

As partes foram notificadas deste douto parecer, na sequência do que a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública veio manifestar concordância e os Recorrentes vieram dizer, em suma, que existe a invocada oposição de julgados.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Ao presente processo, iniciado antes de 1-1-2004, aplica-se o regime anterior ao ETAF de 2002 e CPTA.

O artigo 30.º do ETAF de 1984, ao prever a competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, estabelece os requisitos dos recursos com fundamento em oposição de julgados, nos seguintes termos:

Compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:

b) Dos recursos de acórdãos da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou do respectivo pleno;

b') Dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo proferidos em último grau de jurisdição que, na hipótese prevista na alínea anterior, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ou do respectivo pleno;

Os recursos com fundamento em oposição de julgados apenas são admitidos quando no acórdão recorrido e no acórdão invocado como fundamento, foram perfilhadas soluções opostas, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica.

Apesar de por despacho do Excelentíssimo Senhor Relator no Tribunal Central Administrativo Sul se ter entendido existir a invocada oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, a questão da existência ou não de oposição deve ser reapreciada por este pleno, em consonância com o disposto no artigo 766.º, n.º 3, do CPC, na redacção anterior à reforma operada pelos Decretos-Leis n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro. ⁽¹⁾

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem sido uniforme no sentido de ser exigível também que o acórdão invocado como fundamento tenha transitado em julgado, exigência que consta do n.º 4 do artigo 763.º do CPC e se justifica por os recursos com fundamento em oposição de julgados no contencioso administrativo, visarem, primordialmente, assegurar o tratamento igualitário e só relativamente a uma decisão transitada em sentido oposto à que foi proferida no processo se poder colocar a questão de desigualdade de tratamento, uma vez que uma decisão não transitada em sentido contrário à proferida no processo pode vir a ser alterada no sentido desta.

No entanto, em sintonia com o preceituado no n.º 4 do artigo 763.º do CPC, deve entender-se que se deve partir do pressuposto que o trânsito em julgado ocorreu, se o recorrido não alegar que o acórdão não transitou.

É também exigível que os acórdãos recorrido e fundamento tenham sido proferidos em processos diferentes ou incidentes diferentes do mesmo processo, como se prevê no n.º 3 do artigo 763.º do CPC e é corolário do preceituado no artigo 675.º do mesmo Código.

Por outro lado, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados a oposição entre soluções *expressas*, como vem sendo uniformemente exigido pelo Supremo Tribunal Administrativo ⁽²⁾, exigência esta que é formulada com base na referência a «*solução oposta*», inserta nos arts. 22.º, alíneas a), a') e a''), 24.º, n.º 1, alíneas b) e b'), e 30.º, alíneas b) e b'), do ETAF de 1984. ⁽³⁾

Para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. ⁽⁴⁾

Para além disso, é necessário ainda que ambos os acórdãos tenham sido proferidos num quadro legislativo substancialmente idêntico.

No CPC exigia-se que os acórdãos tivessem sido proferidos no «domínio da mesma legislação» (artigo 763.º, n.º 1), estabelecendo-se no n.º 2 do mesmo artigo que «*os acórdãos consideram-se proferidos no domínio da mesma legislação sempre que, durante o intervalo da sua publicação, não tenha sido introduzida qualquer modificação legislativa que interfira, directa ou indirectamente, na resolução da questão de direito controvertida*».

Nas referidas normas do ETAF fala-se em «*ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica*», o que tem significado prático idêntico ao visado por aquelas normas do CPC.

Essencialmente, poderá dizer-se que há alteração da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica. ⁽⁵⁾

3 — No caso em apreço não é questionado que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento escolhido pelos Recorrentes foram proferidos em processos diferentes.

É questionada, porém, a existência de identidade das questões apreciadas.

No acórdão recorrido apreciaram-se as questões da existência de vício de erro sobre os pressupostos de facto e a questão da existência ou não de dupla tributação.

No acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte escolhido como acórdão fundamento não se apreciou qualquer dessas questões, mas sim a questão da existência ou não de duplicação de colecta.

O conceito de dupla tributação não se confunde com o de duplicação de colecta.

A duplicação de colecta ocorre quando estando pago um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo (artigo 205.º, n.º 1, do CPPT). Era uma situação deste tipo que estava em causa no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12-10-2006, em que tinham ocorrido duas liquidações de Sisa. Entendeu-se no acórdão fundamento que, quando se verifica uma situação enquadrável naquele artigo 205.º, o vício de duplicação de colecta afecta a segunda liquidação.

A dupla tributação ocorre quando dois tributos diferentes incidem sobre um mesmo facto tributário. É isso que sucede no caso apreciado no acórdão recorrido em que foi liquidado IRC a uma sociedade irregular e se entendeu que os ora Recorrentes «*declararam indevidamente as referidas rendas em sede de IRS*». Não há no acórdão recorrido qualquer referência ao artigo 205.º do CPPT nem a duplicação de colecta. Conclui-se no acórdão recorrido que a liquidação viciada será a de IRS, por ter havido declaração indevida para esse efeito e não por ser a primeira ou a segunda liquidação a ocorrer. Só poderia aventar-se existir contradição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido se neste se tivesse entendido que a liquidação ilegal era a que primeiro foi efectuada, por motivo de ter sido a primeira a ser efectuada.

Tem de se concluir, assim, que não só o acórdão recorrido e o acórdão fundamento foram proferidos em face de situações substancialmente distintas (foi duas vezes tributado imposto do mesmo tipo na situação apreciada no acórdão fundamento e impostos diferentes na situação que é objecto do acórdão recorrido), como as questões jurídicas apreciadas foram diferentes, à face de normas legais distintas.

Pelo exposto, tem de se concluir que não ocorre a identidade de situações fácticas e de questão jurídica apreciada nos acórdãos indicados como estando em oposição, o que justifica que se considere findo o recurso.

Termos em a acordam em julgar findo o recurso.

Custas pelos Recorrentes com procuradoria de 50 %

Lisboa, 17 de Junho de 2009. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Domingos Brandão de Pinho*.

(¹) O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que os arts. 763.º a 765.º do CPC na redacção anterior à reforma operada pelos Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Setembro, e 180/96, de 12 de Dezembro, continuam em vigor no contencioso tributário.

(²) Neste sentido, entre outros, podem ver-se os acórdãos deste Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 27-6-1995, proferido no recurso n.º 32986, de 7-5-1996, proferido no recurso n.º 36829; e de 25-6-1996, proferido no recurso n.º 35577.

Ainda no mesmo sentido, os acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 13-7-1988, proferido no recurso n.º 3988, publicado no Apêndice ao Diário da República de 10-10-1989, página 29; e de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19426.

(³) Neste sentido, a propósito da expressão idêntica contida no art. 763.º, n.º 1, do CPC, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 7-5-1994, proferido no recurso n.º 85910, de 11-10-1994, proferido no recurso n.º 86043, e de 26-4-1995, proferido no recurso n.º 87156.

(⁴) Podem ver-se, neste sentido, os acórdãos do Pleno da Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo — de 17-6-1992, proferido no recurso n.º 13191, publicado no Apêndice ao Diário da República, de 30-9-1994, página 136; — de 9-6-1993, proferido no recurso n.º 12064; — de 22-11-1995, proferido no recurso n.º 15284; e — de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19806.

(⁵) Fundamentalmente neste sentido, o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19532.



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.