DIÁRIO
DA REPÚBLICA

3 de Março de 2011

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)

Decisões em pleno
durante o 1.º trimestre de 2010

Acórdão de 20 de Janeiro de 2010.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Inexistência de oposição.

Sumário:

Não existe oposição de julgados entre o acórdão fundamento — a decidir sobre os efeitos da existência de várias causas de cessação do nexo interruptivo da prescrição — e o acórdão recorrido, a decidir-se pela consideração, com efeito autónomo e sucessivo, de todos e cada um dos actos ou factos interruptivos da prescrição da obrigação tributária.

Processo n.º 70/09-50.
Recorrente: Jaime Ribeiro & Filhos, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "JAIME RIBEIRO & FILHOS, S.A." vem recorrer do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 4-3-2009, proferido neste recurso n.º 70/09 (de fls. 134 a 139 dos autos), com fundamento em oposição com o acórdão também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-9-2006, proferido no recurso n.º 997/05.

1.2 Em alegação, a recorrente apresenta as seguintes conclusões.

1. A dívida exequenda procede de IRC, ano de 1993.

2. O prazo prescricional começou a contar-se em 01-01-1994.

3. Esse prazo é, no caso, de 10 anos (art. 34.º/1 do CPT, aplicável por força da norma do n.º 1 do art. 297.º do CC).

4. A contagem desse prazo foi interrompida em 29-10-1997 pela apresentação, naquela data, de reclamação graciosa.

5. Desde o início da contagem do prazo prescricional (01-01-1994) e até à data da sua interrupção (29-10-1997) decorreram 3 anos, 9 meses e 28 dias.

6. A reclamação graciosa deduzida pela aqui Recorrente esteve parada, por facto que a esta não é imputável, desde 12-05-1999 (data em que ela exerceu o seu direito de audição) até 24-10-2001 (data do indeferimento da reclamação graciosa).

7. Assim tendo sucedido, retomou-se, em 13-05-2000, a contagem do prazo prescricional, por força do disposto no art. 34.º/3 – II parte, do CPT.

8. Pelo que haverá de somar-se ao tempo que decorrer após a cessação do efeito da interrupção o período que decorreu até à data de autuação da reclamação graciosa.

9. Tendo decorrido entre o início da contagem do prazo prescricional (01-01-1994) e a data da autuação da reclamação graciosa (29-10-1997), 3 anos, 9 meses e 28 dias, ficaram a faltar 6 anos, 2 meses e 2 dias para se completar o prazo de 10 anos.

10. Contados esses 6 anos, 2 meses e 2 dias a partir da data em que se retomou a contagem do prazo prescricional (13-05-2000), verificar-se-á que em 15-07-2006 se completou o prazo prescricional de 10 anos previsto no art. 34.º/1, do CPT. Acresce que,

11. Nenhum outro facto posterior tem influência na contagem do prazo prescricional. Na verdade,

12. «Ainda que seja autuado mais do que um processo com virtualidade interruptiva, o prazo de prescrição só se interrompe uma vez, com a instauração do primeiro desses processos. Ou seja, o que releva é a interposição do primeiro processo que, constituindo uma causa interruptiva à luz do citado art. 34.º, fez parar a contagem do prazo de prescrição.»

13. A prescrição da dívida exequenda não pode, por isso, deixar de ser declarada, sob pena de violação do direito aplicável, por erro (erro de direito) na interpretação e aplicação das respectivas normas.

14. Assim, deve preterir-se a interpretação perfilhada no acórdão recorrido e adoptar antes a que consta do acórdão fundamento (e da jurisprudência nele citada), e em consequência, dando provimento ao presente recurso, revogar-se o acórdão recorrido, declarando prescrita a obrigação tributária em causa nos presentes autos.

15. Decidindo como decidiu, o acórdão recorrido, não se procede, no caso em apreço, a uma correcta interpretação e aplicação da lei designadamente dos arts. 34.º do CPT, e 48.º/1 e 49.º da LGT.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento – apresentando a seguinte fundamentação.

A questão em análise tem sido objecto de apreciação por este Supremo Tribunal. A jurisprudência tem-se vindo a sedimentar no sentido preconizado no douto acórdão recorrido, ou seja, de que uma vez cessado o efeito do primeiro facto interruptivo, nada impede que esse mesmo efeito seja atribuído à eclosão de nova causa de interrupção da prescrição.

Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos, cujo discurso jurídico sufragamos, por entendermos ser o mais conforme com a letra e espírito da lei – de 24/10/2007, processo n.º 244/07; de 16/01/2008, processo n.º 451/07; de 7/5/2008, processo n.º 57/08 e de 2/4/2009, processo n.º 69/09.

Também Jorge Lopes de Sousa, em Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, II volume, 5.ª edição, na anotação cl ao artigo 175.º, defende que "se depois do recomeço de decurso do prazo de prescrição for praticado um novo acto interruptivo da prescrição, ele terá o seu efeito próprio, determinando a abertura de um novo prazo, condicionado também à não paragem do processo por mais de um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo". Conclui depois que, "se a lei atribui a vários actos efeito interruptivo autónomo e não afasta a possibilidade da sua cumulação, a ilação lógica a retirar é reconhecer o efeito que cada um tem (inclusivamente o suspensivo quando é este que acaba por ter) quando o seu âmbito de aplicação não se sobreponha."

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

A ora recorrente, antes de tudo, vem dizer (fls. 155 a 158 dos autos) que «A questão fundamental de direito a que os acórdãos citados supra dão soluções opostas pode resumir-se assim».

«Verificando-se que, no decurso do prazo prescricional de uma dívida tributária, o processo respectivo esteve parado, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano, por diversas vezes, <u>apenas o primeiro facto interruptivo da prescrição produz efeitos na contagem do prazo prescricional ou esse efeito</u> (interruptivo ou suspensivo) <u>é produzido por cada um dos factos que surjam no decurso do prazo prescricional e que sejam susceptíveis de provocar a interrupção ou suspensão do referido prazo prescricional</u>?».

2.1 Em matéria de facto, o acórdão recorrido assenta o seguinte.

a) Na sequência de uma acção de inspecção efectuada à impugnante pela Administração Fiscal foi emitida a liquidação de IRC n.º 8310017852 relativa ao ano de 1993, que está na origem da dívida exequenda.

b) A executada (ora reclamante) apresentou reclamação graciosa contra tal liquidação, a qual foi autuada em 31/10/1997.

c) Em 21/11/1997, a sociedade A… apresentou garantia bancária emitida pelo Banco Português do Atlântico, no valor de 87.000.000$00, referente à reclamação graciosa da liquidação de IRC n.º 97018310017852.

d) Em 2/2/1998, foi autuada a execução fiscal n.º 3360199801006274 contra a ora reclamante por dívida proveniente de IRC de 1993, no montante de 305.652,09 euros (61.277.743$00).

e) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Director de Finanças de 24/10/2001.

f) A reclamação graciosa esteve parada por motivos não imputáveis ao contribuinte desde 13/5/1999 até 24/10/2001.

g) Na sequência da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a ora reclamante apresentou impugnação judicial contra a liquidação de IRC de 1993, em 17/12/2001, a que foi atribuído o n.º 176/01.

h) Por sentença de 19/12/2003, a impugnação judicial referida na alínea g) foi julgada improcedente.

i) A reclamante interpôs recurso da sentença proferida para o Tribunal Central Administrativo Norte, o qual por Acórdão de 30/6/2005, negou provimento ao recurso.

j) A ora reclamante recorreu do acórdão que negou provimento ao recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição de acórdãos.

k) Por acórdão de 18/10/2007, o TCAN julgou não verificada a oposição de acórdãos e considerou o recurso findo.

l) A impugnante apresentou recurso para o Tribunal Constitucional, o qual por acórdão de 24/6/2008, decidiu não tomar conhecimento do recurso.

m) O processo de impugnação judicial n.º 176/01 não sofreu paragem superior a um ano durante toda a sua tramitação - cfr. processo de impugnação.

n) Através do requerimento de fls. 28 a 31, cujo teor se dá por reproduzido, a reclamante pediu ao Exmo Senhor Chefe do Serviço de Finanças que declarasse prescrita a dívida exequenda constante do processo de execução fiscal 33601199801006274.

o) Em 17/6/2008, pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Porto 1, foi proferido o despacho reclamado a não reconhecer a prescrição da dívida, com os fundamentos constantes de fls. 33, cujo teor se dá por reproduzido.

p) A presente reclamação foi apresentada em 2/7/2008.

2.2 A verificação de oposição de acórdãos, após reclamação de despacho do Relator em sentido negativo, foi decidida, de modo afirmativo, por acórdão da Secção, que consta dos autos de fls. 203 a 208.

São pressupostos expressos do recurso para o Pleno da Secção, por oposição de julgados, que se trate do mesmo fundamento de direito; que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; e que 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, e o acórdão fundamento).

A ora recorrente defende no caso a oposição de julgados do seguinte modo (cf. suas conclusões a fls. 158 dos autos).

a) Ambos os acórdãos aqui citados decidiram sobre a mesma questão, consistente em saber se num processo parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, apenas o primeiro facto interruptivo da prescrição produz efeitos na contagem do prazo prescricional ou se esse efeito (interruptivo ou suspensivo) é produzido por cada um dos factos que surjam no decurso do prazo prescricional e que sejam susceptíveis de provocar a interrupção ou suspensão do referido prazo prescricional.

b) O acórdão recorrido julgou a questão, referida em a), no sentido de que "todas as causas interruptivas e suspensivas produzam os seus efeitos próprios de eliminação do tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso da prescrição enquanto o respectivo processo estiver pendente."

c) O acórdão fundamento, por sua vez, julgou aquela mesma questão considerando que, ocorrendo "vários factores interruptivos (...) só o primeiro tem relevância legal, contando-se, para efeito de prescrição o tempo decorrido desde o início do prazo de prescrição até à data de autuação do processo em que ocorreu o facto interruptivo, mais o decorrido posteriormente ao ano referido na lei."

d) Está-se, deste modo, em presença de dois acórdãos que, relativamente à mesma questão fundamental de direito, assentam sobre soluções opostas.

O acórdão recorrido considerou essencialmente como segue.

[…] em tal circunstancialismo fáctico, todas as causas interruptivas e suspensivas produzem os seus efeitos próprios de eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso da prescrição enquanto o respectivo processo estiver pendente.

Razão por que todo o período de tempo decorrido para a prescrição está eliminado, só começando a correr novo prazo depois do trânsito em julgado, ou equivalente, da decisão que puser termo ao último dos processos a terminar (artigo 49.º da LGT e 326.º e 327.º, n.º 1, do Código Civil)" (Acórdão desta Secção do STA de 25/6/08, in rec. n.º 415/08).

Neste sentido, pode ver-se Jorge Sousa, in Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, págs. 68 a 70 e, entre outros, os Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 24/10/07 e de 28/5/08, in recs. nºs 244/07 e 840/07, respectivamente.

Deste modo e no caso em apreço, todo o tempo anterior a 17/12/01 deixou de contar por força da instauração da impugnação judicial, sendo evidente que, até então, não tinham decorrido dez anos.

Sendo assim, não ocorreu a prescrição da dívida tributária.

Portanto: o acórdão recorrido decide, no essencial – em seguimento, aliás, da doutrinação de Jorge Lopes de Sousa, *in Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária: Notas Práticas,* Lisboa, Áreas Editora, 2008, p. 64, e no *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume II, 5.ª ed., 2007, p. 198 – que, no caso de que trata, «todas as causas interruptivas e suspensivas produzem os seus efeitos próprios de eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso da prescrição enquanto o respectivo processo estiver pendente».

Enquanto que o acórdão fundamento, no caso de que trata, e nas suas próprias palavras, decide essencialmente que:

- «Tendo em linha de conta tudo o que fica agora exposto e na hipótese vertente, não há qualquer dúvida de que o regime aqui aplicável há-de ser, necessariamente, o previsto no CPT»;
- «(…) dizendo o IRC em dívida respeito ao ano de 1991, o prazo de prescrição começou a correr no dia 1/1/92»;
- «Todavia e com a dedução da reclamação graciosa, o que ocorreu em 1/2/93, interrompeu-se o prazo de prescrição, tendo, então, decorrido 1 ano e 1 mês»;
- «(…) e no período compreendido entre 15/2/93 e 29/3/96 a reclamação esteve parada, por facto não imputável ao contribuinte»;
- «Assim, desde 1/1/92 até 1/2/93 decorreu 1 ano e 1 mês, retomando-se a contagem do prazo em 15/2/94»;
- «Pelo que, por mera operação aritmética de contagem, se verifica ter, já há muito, decorrido o prazo de 10 anos»;

- «Certo que igualmente foi interposto recurso hierárquico em 24/5/96, impugnação judicial deduzida em 29/5/96, que esteve parada entre 26/6/98 e Janeiro de 2004 e foi instaurada execução fiscal em 12/8/93, que esteve parada entre 25/4/94 e 29/5/96»;

- «Todavia, nenhum destes factores tem relevância no cômputo do prazo prescricional, já que a anterior reclamação havia operado tanto a interrupção da prescrição como a cessação do respectivo efeito interruptivo».

Como se vê, o acórdão fundamento só apreciou a existência de várias causas de cessação do nexo interruptivo do prazo da prescrição e decidiu que «nenhum destes factores tem relevância no cômputo do prazo prescricional, já que a anterior reclamação havia operado tanto a interrupção da prescrição como a cessação do respectivo efeito interruptivo».

O acórdão fundamento não equacionou nada e nada decidiu sobre a relevância ou a irrelevância e sobre a existência e os efeitos de várias causas de interrupção da prescrição, designadamente nada decidiu sobre o efeito interruptivo do prazo da prescrição da instauração de qualquer processo (v.g., de impugnação judicial) – nem sequer implicitamente, e precisava essa apreciação e decisão de ser inequívoca e expressa.

Por isso, e ao contrário do que defende a ora recorrente, o acórdão fundamento não decidiu que «*(...) ocorrendo vários factores interruptivos (...) só o primeiro tem relevância legal (...)*».

Verifica-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, por terem considerado situações materiais e jurídicas substancialmente diferentes, não se alicerçaram no mesmo fundamento de direito para decidirem como a seu modo cada um decidiu.

Razão por que, na situação, não concorre oposição de acórdãos relevante que possa fundamentar o prosseguimento do presente recurso.

E, então, concluindo, havemos de convir que não existe *oposição de julgados* entre o acórdão fundamento – a decidir sobre os *efeitos da existência de várias causas de cessação do nexo interruptivo da prescrição* – e o acórdão recorrido, a decidir-se pela *consideração, com efeito autónomo e sucessivo, de todos e cada um dos actos ou factos interruptivos da prescrição da obrigação tributária.*

3. Termos em que se acorda dar por findo o recurso (n.º 5 do artigo 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho — António Francisco de Almeida Calhau — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Dulce Manuel da Conceição Neto — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Joaquim Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 20 de Janeiro de 2010.

Processo n.º 447/07-50.
Recorrente: Director Geral dos Impostos.
Recorrido: Rodrigues & Névoa, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Nos presentes autos de execução de julgados, foi proferido o Acórdão do Pleno desta Secção do STA, de fls. 287 e segs., que julgou procedente o recurso, por oposição de acórdãos, que a Fazenda Pública havia interposto.

Notificada do referido aresto, a recorrida Rodrigues & Névoa, Lda, melhor identificada nos autos, veio, a fls. 310 e invocando o disposto no artº 669º, n.º 1 do CPC, requerer que aquele aresto fosse aclarado com os seguintes fundamentos:

"a)…se a conclusão do Pleno de condenação da recorrida em custas da Secção, fixadas em €300, respeita apenas ao valor do pedido que foi apreciado no Pleno (e se, assim, se mantém a responsabilidade da Fazenda pelos restantes 93% das custas, correspondentes às condenações em que ficou vencida na Secção e que aí transitaram) ou se, pelo contrário, daquela conclusão condenatória do Pleno resulta a revogação total do acórdão da Secção quanto à responsabilidade da Fazenda pelo pagamento de custas;

b) Se resultar do aclaramento da alínea que antecede que o Pleno não considerou que a Fazenda se mantém vencida em 93% dos pedidos apreciados na Secção e, por isso, só condenou a recorrente nas custas do Processo da Secção, então, que o acórdão do Pleno seja reformado quanto à condenação nas custas relativas ao Processo na Secção, no respeito pelo princípio da condenação proporcional ao

vencimento (446º.2 do CPC), declarando-se expressamente que se mantém a condenação da Fazenda em 93% das custas do Processo da Secção; e

c) que a fixação da procuradoria seja reformada para dentro dos limites do artº 41º do CCJ, no máximo de 1/4".

A Fazenda Pública não respondeu.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que, face ao teor do artº 670º n.º 1 do C.P.C., "afigura-se-nos não ter o M.P. intervenção no incidente de aclaração do acórdão".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Resulta dos autos que a requerente, inconformada com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, numa execução de julgados na sequência de uma sentença de anulação de acto administrativo, considerou não serem devidos juros de mora, interpôs recurso para a Secção do Contencioso Tributário deste STA.

No acórdão a propósito prolatado e junto a fls. 173 e segs., considerou-se como sendo três as questões que constituíam o objecto do recurso, a saber: se eram devidos juros moratórios; se os juros de mora incidiam sobre os juros indemnizatórios e se a imputação do pagamento se fazia nos termos do artº 40º, n.º 4 da LGT, concluindo pelo provimento do recurso, com o esclarecimento de fls. 210 e segs..

Inconformada, a Fazenda Pública veio interpor recurso, por oposição de acórdãos para o Pleno desta Secção, circunscrevendo o objecto do mesmo à questão de saber se os juros de mora incidiam ou não sobre os juros indemnizatórios.

Escreveu-se no acórdão aclarando que "…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%".

Do que fica exposto, resulta claro que as custas assim fixadas dizem respeito apenas e só à questão que foi suscitada no referido recurso por oposição de acórdãos e que, em consequência, pelas razões ali referidas, as mesmas eram devidas quer neste Pleno, quer na Secção do STA.

Sendo assim e quanto às outras duas questões que não foram submetidas à apreciação do Pleno, é patente que a responsabilidade das custas compete à Fazenda Pública e nos termos em que foi condenada pelo aresto da Secção, que, assim, transitaram em julgado.

Em consequência, prejudicada fica a apreciação da questão suscitada na alínea b) do presente requerimento.

Por outro lado, também se indefere o requerido na sua alínea c), uma vez que a requerente não indica as razões pelas quais deve ser alterada a procuradoria então fixada (cfr. artº 41º do CCJ).

3 – Face ao exposto, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 4 Ucs.

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves — António José Martins Miranda de Pacheco — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto — Domingos Brandão de Pinho*.

Acórdão de 20 de Janeiro de 2010.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Requisitos de admissibilidade e prosseguimento. Identidade de situações de facto subjacentes. Caso julgado.

Sumário:

I — O eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 284º n.º 5 do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois só releva em sede tramitação/instrução subsequente, como, por isso mesmo, não obsta a que o Tribunal Superior proceda à reapreciação da necessária verificação daqueles pressupostos processuais e porventura considere antes que aquela oposição não se verifica ocorrer e, em consequência, julgue findo o recurso.

II — São pressupostos processuais da admissibilidade e prosseguimento deste recurso jurisdicional a verificação cumulativa dos seguintes requisitos: consagração de soluções jurídicas opostas, relativamente à mesma questão fundamental de direito, em decisões proferidos no domínio do mesmo quadro jurídico-legal aplicável, exigindo-se ainda, decisiva e consequentemente, que ocorra identidade das situações de facto subjacentes.

III — Ora, tal não se verifica quando, como no ajuizado caso dos presentes autos, as decisões judiciais postas em confronto para o requerido efeito processual não revelam, partem de ou traduzem identidade das situações de facto subjacentes aos naturalmente díspares julgados.

Processo n.º 523/09-50.
Recorrente: Sesagest — Projectos e Gestão Imobiliária, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Do acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de fls. 344 a 3368 que lhe julgou improcedente o recurso jurisdicional que antes interpusera da sentença do TT de 1ª Instância do Porto e, assim, manteve a decretada improcedência da impugnação judicial oportunamente deduzida contra 24 liquidações de juros compensatórios, dele apresentou depois recurso jurisdicional, por oposição de julgados, a Impugnante SESAGEST – Projectos e Gestão Imobiliária, SA, Pessoa Colectiva n.º 502501561.

Intentando controverter – cfr. requerimento de fls. 426 e segts. – dois segmentos do impugnado julgado, a saber, *segmento em que o douto acórdão recorrido considerou legais as liquidações respeitantes a 1997 e 1999, fundamentadas em "dedução indevida de Iva ", apesar da Recorrente ter pago esse Iva à Imomuro* e aqueloutro *em que o douto acórdão recorrido desconsiderou que o direito à dedução do Iva deve ter lugar no(s) período(s) em que se tiver verificado a recepção das facturas com liquidação de Iva sobre os factos tributários (rendas), e não nos períodos de imposto em que ocorrer o vencimento desses factos tributários.*

Indicou como acórdãos fundamento da alegada oposição de julgados, ali, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Secção de Contencioso Tributário, de 26.02.2008, Processo n.º 00917/05, in www.dgsi.pt, e aqui, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, de 01.10.2003, Processo n.º 0944/03, in www.dgsi.pt.

E, a final, formulou as seguintes **conclusões**:

29. Perante o mesmo quadro legislativo,

30. e perante situações jurídicas idênticas,

31. Os doutos Acórdãos referidos propugnaram soluções opostas.

32. Num dos casos, o Acórdão fundamento entendeu não haver lugar a liquidação adicional de IVA e JC em casos de mera "dedução indevida de IVA".

33. O douto Acórdão recorrido entendeu precisamente o contrário.

34. No outro caso, o Acórdão fundamento entendeu que o direito de dedução de IVA reporta-se temporalmente ao <u>momento da recepção das facturas</u> (ou documentos equivalentes) em que aquele IVA tenha sido liquidado.

35. O douto Acórdão recorrido, no respectivo segmento decisório, entendeu, ao invés, que esse momento é do <u>vencimento das rendas</u> (e, não, o do recebimento das facturas nas quais tenha sido liquidado o IVA dessas rendas).

Conclui pedindo seja considerada verificada a oposição de Acórdãos.

O Ex.mo Representante da Fazenda Pública contra alegou sustentando a inexistência da invocada oposição de julgados com base no sufragado entendimento de que as situações de facto subjacentes aos cotejados arestos são de todo díspares, demandando assim e naturalmente diversidade de soluções jurídicas.

Adiante e apesar da suscitada controvérsia, o Ex.mo Juiz Desembargador Relator, pelo despacho de fls. 442. julgou verificada a alegada oposição de acórdãos e determinou a tramitação subsequente, isto é, a notificação de recorrente e recorrida nos termos e para os efeitos do artigo 284º n.º 5 do CPPT.

Alegaram depois Recorrente e Recorrida tal como os autos o demonstram – cfr. fls 446 a 474 e fls. 512 a 526, formulando as suas conclusões que aqui, por economia e para todos os efeitos legais, se dão por reproduzidas, sendo certo que a Recorrente respondeu ao convite formulado pelo Tribunal a fls. 540 apresentando nova peça processual onde, sem mais, qualificou em sublinhado, vulgo ***bold***, como conclusões do seu recurso por oposição de julgado, a matéria antes e agora levada aos números 106 a 129 das alegações apresentadas.

Dispensado depois o cumprimento do n.º 4 do artigo 685-A do CPC, por despacho do Relator de fls. 601, foram os autos continuados com vista ao Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Pleno da Secção que neles emitiu douto parecer opinando no sentido de dever ser antes julgado findo o presente recurso por oposição de julgados em virtude de, sustenta fundamentadamente, serem efectivamente dispares as situações de facto subjacentes em qualquer dos segmentos decisórios dos cotejados arestos.

Mais adita este Ilustre Magistrado, face ao alegado deficiente cumprimento do anterior despacho do Relator de fls. 601, que a Recorrente *continua a abordar questões distintas das que entendeu encontrarem-se em contradição no acórdão recorrido e acórdãos fundamento.*

E que assim, *as matérias abordadas nas conclusões levadas aos artigos 106 e 107 e ainda as contidas nos artigos 119 a 129, porque nada têm a ver com que entende objecto da controvérsia nos acórdãos em confronto, devem ter-se por não escritas, não merecendo ser conhecidas, nos termos do n.º 3 do artigo 685-A do CPC, aplicável ex vi do artigo 2º alínea c) do CPPT.*

Já quanto ao mérito do recurso por oposição de julgados e sustentando a opinião que sufraga, depois de enunciar os requisitos cumulativos que importa se verifiquem para que seja legalmente admissível este recurso, a saber: *que os acórdãos em oposição tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação; que respeitem à mesma questão fundamental de direito e que assentem sobre soluções opostas*,

E porque, além destes, se exige ainda *a identidade das situações de facto subjacentes*;

Demonstra seguida e proficientemente a invocada ausência de identidade das situações de facto que estribam as decisões jurídicas tiradas nos arestos em cotejo.

Anota, no ponto, e no que concerne ao acórdão do TCASul de 26.02.2008, processo n.º 197/05, que neste estavam em causa deduções efectuadas por um contribuinte que realizara operações isentas e não isentas, deduzindo Iva relativa à actividade isenta sem renúncia prévia a qualquer isenção, quando no impugnado aresto estavam antes em causa liquidações/deduções de Iva efectuadas após renúncia à isenção prevista no artigo 9º, 30 do CIVA;

E que, quanto à invocada oposição do acórdão recorrido com o julgado proferido no acórdão fundamento deste Supremo Tribunal e Secção de Contencioso Tributário de 1 de Outubro de 2003, processo n.º 944/03, no que tange à avaliação do momento de exercício do direito à dedução, salientou ter-se o acórdão invocado como fundamento limitado a apreciar e decidir acerca do reconhecimento do direito à dedução por contribuinte que não procedeu ao envio das competentes declarações periódicas, sem qualquer pronúncia implícita ou explicita sobre a questão aqui enunciada para fundamentar a invocada oposição a saber: a admissibilidade da liquidação dedução de Iva relativa a operações anteriores à isenção por contribuinte que a ela renuncia.

Assim conclui, repete-se, pela inexistência da alegada oposição de acórdãos e *requer* seja julgado findo o presente recurso.

Colhidos os vistos legais – cfr. artigo 289º n.º 2 do CPPT -, cumpre apreciar e decidir.

Antes de mais e face ao requerido pelo Ilustre Procurador Geral Adjunto quanto às conclusões que discriminadamente aponta como nada tendo a ver com a controvérsia pertinente ao recurso por oposição de julgados dir-se-á que, ainda assim, não se acolhe a douta sugestão precisamente porque, delas também e de todo o conteúdo das alegações e conclusões apresentadas, decorre antes e bem exuberantemente a não verificação dos pressupostos requisitos de admissibilidade e prosseguimento do interposto recurso por oposição de julgados, porventura também pelo deficiente cumprimento do ónus imposto pelo n.º 4 do artigo 690º do CPC e apenas *formalmente* corrigido na sequência do despacho do Relator de fls. 601.

Apreciando agora,

Em primeiro lugar e ainda prejudicialmente se se verifica ou não a invocada e indispensável oposição de julgados já que, é sabido e reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal em Pleno, o despacho que, como no ajuizado caso dos autos, proferido ao abrigo e nos termos da artigo 284º n.º 5 do CPPT, porventura a reconheça, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o tribunal *ad quem* de a reapreciar,

Designadamente como quando se não verifica ocorrer aquela oposição desde logo porque não ocorre a necessária e indispensável identidade de situações de facto subjacentes às pronúncias decisórias dos arestos cotejados.

Na verdade, tal como evidenciou o Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal Pleno e já acentuava concordantemente a Representante da Fazenda Pública, ora Recorrida, na contra alegação junta a fls. 432 a 435, não se verifica ocorrer aqui e em qualquer dois segmentos decisórios erigidos como fundamento da oposição identidade das situações de facto subjacentes e daí que, naturalmente, sejam consequentemente díspares as soluções jurídicas acolhidas pelos julgados em cotejo.

Com efeito, quanto ao primeiro daqueles segmentos decisórios, é claro que no acórdão recorrido estavam em causa liquidações/deduções de Iva efectuadas após renúncia à isenção prevista no artigo 9º, 30 do CIVA, e relativas a períodos anteriores àquela renúncia e no acórdão invocado como fundamento,

no convocado aresto do TCASul, estavam antes em causa deduções efectuadas por contribuinte que realizava operações isentas e não isentas e que deduzira o Iva relativo à actividade isenta sem prévia renúncia a qualquer isenção.

E, por sua vez e no que concerne à *questão do momento do exercício do direito à dedução*, questão que o Recorrente coloca como tendo sido decidida em oposição pelo acórdão recorrido e o convocado acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, ali se tendo decidido *dever ser no momento do vencimento das rendas e aqui no período da recepção das facturas em que foi liquidado o Iva,*

O certo é que, compulsado o impugnado acórdão não se vislumbra qualquer pronúncia explicita ou mera indicação acerca do momento ou tempo do exercício do direito à dedução, nele se afirmando tão só e bem disparmente que o Iva em causa não devia ter sido facturado/liquidado, nem podia ser deduzido, porque respeitava a períodos prévios à renúncia à isenção.

Acresce ainda e decisivamente que, compulsado agora o aresto invocado como fundamento, importa antes concluir que a matéria de facto que lhe subjaz é inteiramente diversa da que se ocupou o acórdão recorrido e daí que não pudessem deixar de ser naturalmente diversas as soluções jurídicas encontradas.

Controverteu-se e dirimiu-se ali apenas questão atinente ao reconhecimento do direito à dedução por contribuinte que não procedera à oportuna apresentação das competentes declarações periódicas, sem qualquer abordagem ainda que implícita das questões agora suscitadas pelo Recorrente designadamente acerca da, no ponto indicado, questão da admissibilidade da liquidação/dedução de Iva relativa a operações anteriores à isenção por contribuinte que a ela renuncia.

Pelo exposto e sem necessidade de outras ou melhores considerações acordam os juízes deste Tribunal em Pleno em julgar findo o presente recurso.

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em 300€ e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (relator) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Joaquim Casimiro Gonçalves — Dulce Manuel da Conceição Neto — Domingos Brandão de Pinho*.

Acórdão de 20 de Janeiro de 2010.

Assunto:

Recurso para uniformização de jurisprudência. Artigos 152.º do CPTA e 27.º, alínea b) do ETAF. Inexistência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito. Diversidade de pressupostos de facto.

Sumário

I — *É admissível recurso interposto ao abrigo dos artigos 152.º do CPTA e 27º, alínea b) do ETAF para uniformização de jurisprudência em matéria tributária de Acórdão proferido no âmbito de acção administrativa especial, regulada pelo CPTA,* ex vi *do artigo 97.º, n.º 2 do CPPT (cfr. o n.º 2 do artigo 279.º do CPPT e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, Volume II, 5.ª ed., Lisboa, áreas Editora, 2007, pp. 679 e 747/748).*

II — *Nos termos do artigo 152.º, n.º 1 do CPTA constitui requisito do recurso para uniformização de jurisprudência a existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que para apurar da existência da referida contradição devem seguir-se os critérios jurisprudenciais firmados na vigência da legislação anterior (ETAF/1984 e LPTA), nos termos dos quais necessário é que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da 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 pressupostos. (cfr. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 25 de Março de 2009, rec. n.º 598/08).*

III — Tem-se por verificada a existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito se, não obstante a diversidade da situação de facto, esta não prejudica a identidade da hipótese normativa.

IV — Não poderá uniformizar-se jurisprudência no sentido pretendido pelo recorrente se o julgado recorrido fez uma correcta interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso.

Processo n.º 548/08-50.
Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
Recorrido: Sportinveste — Multimédia, S. A.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1 – O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais vem, ao abrigo dos artigos 152.º do CPTA e 27º b) do ETAF, interpor recurso para uniformização de jurisprudência do Acórdão deste Tribunal de 22 de Abril de 2009, proferido no recurso n.º 548/08, *ao ter deliberado que a declaração da segurança social de inexistência de dívidas, não se encontra prevista no n.º 2 do art. 69.º do CIRC como elemento necessário ou conveniente para o perfeito conhecimento da operação de fusão e que, por isso, a sua falta não obsta ao decurso do prazo do deferimento tácito previsto no n.º 7 do mesmo artigo,* invocando oposição do decidido com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05/07/2006 (proc. n.º 0142/06).

Nas suas alegações, o recorrente formulou as seguintes conclusões:

1) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente, uma vez que a questão referente ao início do prazo de 6 meses, constante do n.º 7 do art. 69.º do CIRC e a questão de saber quais são os elementos necessários ao perfeito conhecimento da operação visada, referidos no n.º 2 do mesmo artigo, foram decididas diferentemente no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento.

2) Na verdade, o douto acórdão fundamento entendeu que a certidão de inexistência de dívidas à segurança social é um dos elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada. Em virtude disso, considerou que o pedido de autorização de transmissibilidade de prejuízos fiscais não tinha sido instruído com todos os elementos necessários ou convenientes para o conhecimento da operação visada e, por isso, o prazo para o deferimento tácito não podia começar a correr enquanto não fosse junta certidão negativa de dívidas.

3) Pelo contrário, o Acórdão recorrido considerou que a certidão de inexistência de dívidas à Segurança Social não é um dos elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, exigido pelo n.º 2 do art. 69º do CIRC. Em virtude disso, considerou que o pedido de autorização de transmissibilidade de prejuízos fiscais tinha sido instruído com todos os elementos necessários ou convenientes para o conhecimento da operação visada e, por isso, o prazo para o deferimento tácito começou a correr, não obstante não ter sido junta, pela ora recorrida, certidão negativa de dívidas.

4) Encontra-se, pois, preenchido o condicionalismo previsto nos arts. 152º n.º 1 do CPTA e 27º n.º 1 alínea b) do ETAF.

5) Por outro lado, o presente conflito de jurisprudência deve ser resolvido de acordo com o deliberado no Acórdão fundamento, dado que o Acórdão recorrido ao ter considerado que a certidão da inexistência de dívidas à Segurança Social não é um elemento necessário ou conveniente para o perfeito conhecimento da operação visada e que o prazo para o deferimento tácito começa a correr não obstante não ter sido junta a referida certidão, fez uma incorrecta interpretação e aplicação do direito aos factos, tendo violado o disposto nos artigos n.ºs 2 e 7 do art. 69º do CIRC e o disposto no art. 11º-A do EBF, na redacção à data aplicável aos factos.

6) Em primeiro lugar, o prazo para o deferimento tácito não pode começar a correr enquanto não estiverem reunidos os pressupostos procedimentais, cuja verificação é necessária para que se forme o referido deferimento tácito previsto no n.º 7 do art. 69º do CIRC.

7) E, em segundo lugar, sendo a transmissibilidade de prejuízos fiscais um benefício fiscal, ao mesmo não podia deixar de se aplicar o art. 11º-A do EBF, na redacção à data aplicável que prescrevia que: "Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não poderão ser concedidos quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento (…) das contribuições relativas ao sistema da segurança social."

8) Assim, sendo a inexistência de dívidas à Segurança Social, um pressuposto para o reconhecimento do benefício fiscal consubstanciado no pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais, é evidente que a AT não está na posse de todos os elementos necessários e convenientes para o conhecimento do pedido, sem que saiba que inexistem dívidas à Segurança Social.

9) E sem estarem reunidos todos os pressupostos procedimentais (subjectivos e objectivos), não pode começar a contar o prazo para o deferimento tácito.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados, conhecer-se do objecto do presente recurso e resolver-se o presente conflito de jurisprudência no sentido do deliberado no Acórdão fundamento, uma vez que o Acórdão recorrido fez uma incorrecta apreciação e aplicação dos artigos 69º n.º 2 e n.º 7 e 11-º-A do EBF, aos factos.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal pronunciou-se nos seguintes termos:

1. *Aos recursos jurisdicionais interpostos em acções administrativas especiais é aplicável o regime previsto no CPTA e no ETAF 2002 (art. 279º nºs 1 alínea a) e 2 CPPT; para maior desenvolvimento cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5ª edição 2007 volume II pp. 679/680).*

A intervenção do Ministério Público nos recursos jurisdicionais interpostos no âmbito do CPTA é subsequente à sua notificação (art. 146º n.º 1 CPTA).

2. *No caso "sub judicio" o Ministério Público não se pronuncia sobre o mérito do recurso porque a relação material controvertida não revela qualquer ameaça a direitos fundamentais dos cidadãos, lesão de interesses públicos especialmente relevantes ou de algum dos valores ou bens referidos no art. 9º n.º 2 CPTA (art. 146º n.º 1 CPTA 2º segmento)*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

Importa averiguar previamente se, no caso dos autos, estão reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência, previstos no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito.

5 – Matéria de facto

No Acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a) Em 31/1/2005, a Sportinveste – Multimédia, S.A., no âmbito de um processo de "fusão" com as suas participadas Infordesporto – Informática e Desporto, S.A., e EDEV Consulting – Consultoria e Desenvolvimento em Tecnologias Interactivas, Lda., requereu ao Ministro das Finanças a transmissibilidade dos prejuízos fiscais registados nas referidas sociedades incorporadas;

b)Em 20 de Dezembro de 2004 foi concretizada a dissolução e liquidação das sociedades Infordesporto – Informática e Desporto S.A., sociedade anónima, com o capital social Euro 1.350.000 (um milhão e trezentos e cinquenta mil euros), pessoa colectiva número 502163283, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º 3672; EDEV Consulting – Consultoria e Desenvolvimento de Tecnologias Interactivas, Lda., sociedade por quotas, com sede na Rua Abranches Ferrão n.º 10, 12.º piso, Lisboa, com o capital social de Euro 100.000 (cem mil euros), pessoa colectiva número 505262665, matriculada na Conservatória do registo Comercial de Lisboa, sob o n.º 9860;

c) Verificou-se a transferência do conjunto do activo e do passivo que respectivamente integravam o património da Infordesporto e da EDEV (sociedades fundidas) para a esfera da entidade detentora da totalidade das partes representativas do capital social daquelas (a Autora);

d) À data da transferência do património a A. possuía a totalidade do capital social das sociedades por si absorvidas. Os motivos subjacentes a estas operações prenderam-se, por um lado, com a constatação de que as sociedades fundidas se encontravam numa situação de perda de metade do capital social e, por outro lado, com a complementariedade da actividade por estas desenvolvida com a da sociedade sua detentora;

e) Entendendo que se encontravam reunidos os pressupostos necessários, a demandante apresentou no dia 31 de Janeiro de 2005, dois requerimentos, para efeitos de aproveitamento dos prejuízos fiscais das sociedades supra referidas que foram por si incorporadas;

f) Em resposta a tais requerimentos, foi a A. notificada no dia 23 de Maio de 2005, por intermédio do Ofício n.º 014478, do projecto de decisão de indeferimento do pedido de dedução de prejuízos fiscais;

g) Por despacho de 30/9/2005, n.º 1116/2005-XVII, do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi indeferido o pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais;

h) Em 18/1/2006, a Sportinveste – Multimédia, S.A., interpôs a presente acção administrativa especial.

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência.

O presente recurso, interposto ao abrigo dos artigos 152.º do CPTA e 27º b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) para *uniformização de jurisprudência* (cfr. o respectivo requerimento de interposição de recurso, a fls. 283 dos autos), é de admitir e processar como tal, não

obstante versar sobre matéria tributária, pois que é interposto de decisão proferida em *acção administrativa especial*, regulada no Código de Processo dos Tribunais Administrativos, *ex vi* do artigo 97.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) – cfr. o n.º 2 do artigo 279.º do CPPT e JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, Volume II, 5.ª ed., Lisboa, áreas Editora, 2007, pp. 679 (nota 3 ao art. 279.º do CPPT) e 747/748 (nota 43 ao art. 279.º do CPPT).

Impõe-se, pois, verificar se entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, ambos proferidos por esta Secção do STA e já transitados em julgado (artigo 152.º n.º 1, alínea b) do CPPT), se verifica a alegada *existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito*, justificante do recurso para uniformização de jurisprudência (cfr. a parte final do n.º 1 do artigo 152.º do CPTA) pois que em causa está um recurso que tem objectivo único *resolver a existência de um conflito de jurisprudência* (assim, MÁRIO AROSO DE ALMEIDA/CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2007, p. 879 – nota 1 ao art. 152.º do CPTA).

Alega o recorrente que e*ntre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente, uma vez que a questão referente ao início do prazo de 6 meses, constante do n.º 7 do art. 69.º do CIRC e a questão de saber quais são os elementos necessários ao perfeito conhecimento da operação visada, referidos no n.º 2 do mesmo artigo, foram decididas diferentemente no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento.*

Explicita o recorrente que *o douto acórdão fundamento entendeu que a certidão de inexistência de dívidas à segurança social é um dos elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada. Em virtude disso, considerou que o pedido de autorização de transmissibilidade de prejuízos fiscais não tinha sido instruído com todos os elementos necessários ou convenientes para o conhecimento da operação visada e, por isso, o prazo para o deferimento tácito não podia começar a correr enquanto não fosse junta certidão negativa de dívidas. Pelo contrário, o Acórdão recorrido considerou que a certidão de inexistência de dívidas à Segurança Social não é um dos elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, exigido pelo n.º 2 do art. 69º do CIRC,* e, e*m virtude disso, considerou que o pedido de autorização de transmissibilidade de prejuízos fiscais tinha sido instruído com todos os elementos necessários ou convenientes para o conhecimento da operação visada e, por isso, o prazo para o deferimento tácito começou a correr, não obstante não ter sido junta, pela ora recorrida, certidão negativa de dívidas.* Entende, assim, que se encontra *preenchido o condicionalismo previsto nos arts. 152º n.º 1 do CPTA e 27º n.º 1 alínea b) do ETAF.*

Vejamos.

Para apurar da *existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito* entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, entende a Jurisprudência deste Tribunal (cfr., entre outros, o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 25 de Março de 2009, rec. n.º 598/08 e o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo de 22 de Outubro de 2009, rec. n.º 557/08), com o apoio da doutrina (cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA/ CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *op. cit,* p. 883/884), que devem seguir-se os critérios jurisprudenciais firmados na vigência da legislação anterior (ETAF/1984 e LPTA), sendo, pois, exigível para a verificação de contradição relevante *que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da 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 pressupostos. Sendo que a oposição deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas. Cfr. Mário Aroso e Carlos Cadilha, Comentário ao CPTA, 2.ª edição, pp. 765/6.* (cfr. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 25 de Março de 2009, rec. n.º 598/08).

Haverá, então, entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento identidade de pressupostos de facto, justificante da requerida uniformização de jurisprudência em face da diversidade de decisões adoptadas?

Não há entre os dois Acórdãos plena identidade de pressupostos de facto, pois que enquanto no Acórdão fundamento constava do probatório fixado que, no âmbito do procedimento de autorização para dedução de prejuízos fiscais das sociedades fundidas, *a Impugnante foi notificada do ofício n.º 32724, de 1 de Outubro de 2003, da Direcção de Serviços de IRC, mediante o qual lhe foi solicitada informação sobre "a possível existência de dívidas à Segurança Social (...) sendo o pedido justificado pela necessidade de "dar cumprimento" ao disposto no artigo 11-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais* (cfr. o seu n.º 2) e bem assim que *em 10 de Outubro de 2003, a Impugnante entregou, junto da Direcção de Serviços de IRC, uma declaração autenticada emitida pela Segurança Social, confirmando a regularidade da sua situação contributiva perante aquela entidade* (cfr. o n.º 3 do probatório fixado no Acórdão fundamento), o mesmo se não verificou no quadro factual que está na génese do Acórdão recorrido, sendo precisamente essa ausência de notificação uma das razões apontadas na fundamentação do Acórdão para a decisão tomada (cfr. fls. 255 dos autos).

Não obstante a apontada diversidade de situações de facto, entende-se que esta não é suficiente para afastar *a existência contradição sobre a mesma questão fundamental de direito,* pois que a "hipótese normativa" é, num e noutro caso, a mesma, sendo esta a relevante para efeitos de oposição.

Ora, relativamente à questão decidenda em análise - a de saber se se formou deferimento tácito do pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais nos termos do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC -, não apenas são opostas as decisões expressas no Acórdão fundamento e no recorrido, como tal diversidade de soluções decorre de se ter entendido, no Acórdão fundamento, que a declaração de inexistência de dívidas à segurança social integra os elementos a que se refere o n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC, para que, nos termos do n.º 7 do mesmo artigo, possa haver deferimento tácito do pedido e, no Acórdão recorrido, que tal declaração, pese embora possa ser requisito para o deferimento expresso do pedido, não é exigido pelo n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC, sendo que *é apenas do acompanhamento do requerimento por estes elementos referidos no n.º 2 e não quaisquer outros eventualmente necessários ou convenientes para apreciação do pedido que o n.º 7 do art. 69º fazia depender a formação de deferimento tácito* (cfr. o Acórdão recorrido, a fls. 255 dos autos).

Julga-se, pois, verificada a *existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito*, requisito do recurso para *uniformização de jurisprudência* previsto no artigo 152.º do CPTA.

6.2 Da uniformização de jurisprudência requerida

Pretende o recorrente que seja uniformizada jurisprudência no sentido propugnado pelo Acórdão fundamento, pois, alegadamente, o Acórdão recorrido *ao ter considerado que a certidão da inexistência de dívidas à Segurança Social não é um elemento necessário ou conveniente para o perfeito conhecimento da operação visada e que o prazo para o deferimento tácito começa a correr não obstante não ter sido junta a referida certidão, fez uma incorrecta interpretação e aplicação do direito aos factos, tendo violado o disposto nos artigos n.ºs 2 e 7 do art. 69º do CIRC e o disposto no art. 11º-A do EBF, na redacção à data aplicável aos factos.*

Entendemos, contudo, que não poderá uniformizar-se jurisprudência no sentido requerido, pois que, nos termos do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, o início do prazo de deferimento tácito do pedido estava apenas dependente da entrega dos elementos referidos no seu n.º 2, entre os quais não se incluíam os necessários para averiguar da existência de dívidas à segurança social, mas apenas os "necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada", entendendo-se como tal os que se relacionam com a "demonstração de que a fusão é relacionada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia da redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva", entre os quais não se vê que caiba, por indicação expressa ou implícita, a declaração de inexistência de dívidas à segurança social.

Tal exigência, a decorrer da lei, decorreria não do artigo 69.º do Código do IRC, que a tal declaração de inexistência de dívidas se não refere, mas do artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao tempo vigente, que a ela aludia expressamente. Isso mesmo foi, aliás, assumido no Acórdão fundamento, que expressamente qualificou o regime especial de transmissibilidade dos prejuízos fiscais previsto no artigo 69.º do Código do IRC como tendo natureza de "benefício fiscal", por isso sujeito aos requisitos gerais daqueles, posição que é agora reiterada pelo recorrente, não obstante as consistentes dúvidas sobre a adequação daquela qualificação ao regime em causa expressas não apenas pela doutrina (Cfr. MANUEL ANSELMO TORRES, «A Portabilidade dos Prejuízos Fiscais», *in* J.L. Saldanha Sanches e Outros, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 114/115) mas inclusive no *Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro do Estado e das Finanças* para a *Reavaliação dos Benefícios Fiscais* (cfr., *Reavaliação dos Benefícios Fiscais: Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro do Estado e das Finanças,* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, Lisboa, 2005, pp. 95, 118, 173/174 e 188/196).

Ora, o artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais não foi fundamento normativo convocado no Acórdão recorrido e não tinha, aliás, de o ser, pois que nos termos do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC apenas os requisitos do n.º 2 do mesmo artigo, e não outros, tinham de ser entregues com o requerimento referido no n.º 1, para que começasse a correr o prazo de deferimento tácito.

Observe-se, aliás, que a norma do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC era já mais exigente quanto aos requisitos do deferimento tácito do que o regime geral estabelecido no artigo 108.º do Código de Procedimento Administrativo, que faz depender o início da contagem do prazo de deferimento tácito tão só da "formulação do pedido ou da apresentação do processo" (cfr. o seu n.º 2), independentemente deste estar devidamente instruído, relevando a deficiente instrução, quando verificada, apenas para efeitos de suspensão do decurso do prazo, se o requerente for notificado para suprir as deficiências e enquanto o não fizer, pois que aí o procedimento fica parado "por motivo imputável ao particular "(cfr. o n.º 4 do artigo 108.º do Código de Procedimento Administrativo).

Pelo exposto, há-de concluir-se que o decidido no Acórdão recorrido não merece censura, sendo, por consequência, de indeferir o pedido de uniformização de jurisprudência no sentido requerido pelo recorrente.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o Acórdão recorrido.

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

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves — António José Martins Miranda de Pacheco — Domingos Brandão de Pinho* (vencido, nos termos do acórdão Fundamento) — *Dulce Manuel da Conceição Neto — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (vencido, nos termos do acórdão fundamento, que subscrevi).

Acórdão de 20 de Janeiro de 2010.

Assunto:

Garantia. Caducidade. Indemnização. Regime transitório.

Sumário:

I — O artigo 183.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário foi aditado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que, no seu artigo 11.º, prevê um regime de transição segundo o qual, «relativamente a processos pendentes, os prazos definidos no artigo 183.º-A do CPPT (...) são contados a partir da entrada em vigor da presente lei».

II — Nos termos do n.º 6 daquele artigo 183.º-A, «em caso de caducidade da garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos n.os 3 e 4 do artigo 53.º da Lei Geral Tributária».

III — Os encargos suportados com a prestação da garantia caducada contabilizam-se desde que esta foi prestada.

Processo n.º 730/08-50.
Recorrente: Director de Finanças do Porto.
Recorrido: Modis — Distribuição Centralizada, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 – MODIS – DISTRIBUIÇÃO CENTRALIZADA, SA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto o despacho de 14-3-2003, do Senhor DIRECTOR DE FINANÇAS DO PORTO, que indeferiu parcialmente o pedido de indemnização pelos prejuízos decorrentes da prestação de uma garantia bancária, no montante de € 131.051,87, que apresentou para suspensão de um processo de execução fiscal.

Por despacho do Meritíssimo Juiz daquele Tribunal, foi efectuada a correcção da forma de processo, ordenando-se que passasse a seguir os termos do recurso contencioso.

Por sentença de 25-5-2006 foi negado provimento ao recurso contencioso.

A Recorrente interpôs recurso para a Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão de 9-5-2007, anulou a sentença por omissão de pronúncia.

Tendo o processo baixado a Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, foi proferida em 13-11-2007 nova sentença em que o recurso contencioso foi julgado procedente e anulado o despacho recorrido na parte em que não reconheceu o direito da Recorrente ao pagamento da indemnização pelos prejuízos incorridos com a prestação de garantia bancária desde a data da sua prestação até à data da declaração de caducidade e efectivo levantamento de tal garantia pelos Serviços Fiscais.

Inconformado, o Senhor Director de Finanças do Porto interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte, que veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, considerando competente este Supremo Tribunal Administrativo.

Por acórdão da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 28-1-2009, veio a ser negado provimento ao recurso jurisdicional.

Novamente inconformado, o Senhor Director de Finanças do Porto interpôs o presente recurso jurisdicional para este Pleno da Secção do Contencioso Tributário, invocando oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 18-5-2005, proferido no recurso n.º 40/05.

O Excelentíssimo Senhor Relator na Secção julgou verificada a oposição de julgados e ordenou a notificação das partes para alegações.

O Senhor Director de Finanças do Porto apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O douto Acórdão recorrido fez uma incorrecta interpretação dos preceitos legais, designadamente, do art. 183º-A do CPPT, aditado pela Lei 15/2001, de 5-6, que entrou em vigor em 5/7/2001, por força do seu art. 14º e do art. 11º da mesma Lei, ao ter considerado "…que os encargos suportados com a prestação da garantia caduca contabilizam-se desde que esta foi prestada e não desde a data da vigência da citada lei (suposto, como é o caso, que a prestação da garantia e respectiva caducidade se operam antes da vigência de tal Lei).

2. Para isso o douto Acórdão recorrido teve que considerar ser aplicável ao caso a Lei n.º 15/2001, "retroactivamente, já que se aplica às reclamações pendentes com garantias prestadas, faltando apenas definir o respectivo âmbito.

Sendo que, ao referir-se apenas à contagem do prazo de caducidade das garantias pendentes, aquele regime transitório também tutela os efeitos dessa mesma caducidade."

3. A tese perfilhada pelo douto Acórdão recorrido não tem em consideração, ao contrário do cristalino Acórdão fundamento, que o direito de indemnização, inerente à declaração de caducidade da garantia, resulte imediatamente do decurso do prazo a que se refere o art. 11º da Lei n.º 15/2001, de 5/6 e implica a constituição de um novo direito substantivo regulado de novo e atribuído pelo indicado art. 183º-A do CPPT diferente daquele outro estabelecido pelo art. 53º da LGT e art. 171º do CPPT."

4. Assim sendo, por força do art. 11º da Lei n.º 15/2001, de 5-6, os prazos previstos no art. 183º-A do CPPT só são contados a partir da data da sua entrada em vigor e apenas são indemnizáveis os encargos decorridos após esta data e depois de decretada a caducidade da garantia bancária pois tal norma não é de aplicação retroactiva, ao contrário da tese perfilhada pelo douto Acórdão recorrido.

5. Donde nos parece, salvo o devido respeito, que deve ser uniformizada a jurisprudência em face desta questão de direito, no sentido do cristalino Acórdão fundamento, uma vez que segue os ensinamentos dos Professores Doutores Cabal de Moncada, Manuel de Andrade e Castro Mendes, quanto à aplicação e sucessão das leis no tempo na relação jurídica, expressa nas suas obras.

Nestes termos e nos mais de direito, deve o conflito de jurisprudência em causa ser resolvido de acordo com a tese perfilhada pelo douto Acórdão – fundamento.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

1. Objecto do recurso

A questão em análise nos presentes autos, e que deu causa à oposição de julgados, respeita à interpretação do art. 11.º da Lei 15/2001, designadamente saber se os encargos suportados com a prestação da garantia caducada se contabilizam desde que esta foi prestada ou se pelo, contrário, só serão indemnizáveis a partir da data de entrada em vigor daquela lei (05.07.2001) sendo excluídos os encargos anteriores àquela data.

O acórdão recorrido (a fls. 199 e segs.) decidiu que, nos termos do n.º 6 do art. 183-A do CPPT, em caso de caducidade da garantia, o interessado será indemnizado pelos encargos suportados com a sua prestação, nos termos e com os limites previstos nos nºs 3 e 4 do art. 53º da LGT.

E que mau grado tal normativo ter sido aditado ao CPPT pela Lei n.º 15/2001, de 5/6, os "encargos suportados" têm que ser contabilizados desde o momento da prestação da garantia, mesmo que anterior à vigência do referido preceito legal.

Alega a recorrente, apoiando-se na doutrina do acórdão fundamento de 15.05.2007, recurso 1780/07 do Tribunal Central Administrativo Sul (fls. 150 e segs.), que a Lei n.º 15/2001 aditou o art. 183-A ao CPPT, cuja vigência teve início em 05.07.2001.

E que os prazos previstos nesta nova disposição legal (art. 183-A do CPPT) aplicavam-se aos processos pendentes, contando-se, contudo, só a partir da entrada em vigor desta mesma lei (ex vi art. 11º).

Razão pela qual conclui que os encargos suportados com a prestação de garantia para suspensão da execução fiscal, só serão indemnizáveis a partir de 05.07.2001, sendo excluídos os encargos anteriores àquela data.

2. Fundamentação

Afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

O acórdão recorrido entendeu, na esteira da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo — vide, para além do acórdão 513/06 de 11.10.2006, citado na decisão recorrida, os acórdãos

de 31.01.2007, recurso 1086/06 e de 26.04.2007, recurso 215/07, in www.jsta.pt – que os encargos suportados com a prestação da garantia caducada se contabilizam desde que esta foi prestada.

E o argumento decisivo parece-nos ser o que, aliás, já é devidamente salientado no acórdão recorrido (fls. 202): a verificação do pressuposto constitutivo da caducidade da garantia já prestada — o decurso de um ano, a partir da entrada em vigor daquela Lei, sem que a reclamação graciosa seja decidida pela administração fiscal — é indissociável do seu efeito — o direito a indemnização pelos encargos suportados com a prestação da garantia.

Daí que se conclua que, estando a reclamação pendente com garantia prestada e tendo a administração um ano para a decidir, mesmo após a entrada em vigor da Lei 15/2001, não o fazendo, deverá indemnizar o contribuinte, com efeitos desde a prestação da garantia.

Termos em que somos de parecer que deve ser sufragada a doutrina acolhida no acórdão recorrido, julgando-se improcedente o recurso.

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

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 art. 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;

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 na Secção do Contencioso Tributário 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 art. 766.º, n.º 3, 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. ([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 art. 763.º do CPC e se justifica por os recursos com fundamento em oposição de julgados no contencioso administrativo, visarem, primacialmente, 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 art. 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 art. 763.º do CPC e é corolário do preceituado no art. 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-se 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*» (art. 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, em que o primeiro transitou em julgado.

Em ambos os acórdãos se apreciou a questão da aplicação no tempo do regime de indemnização devida em caso de caducidade de garantia, prevista no n.º 6 do art. 183.º-A do CPPT, na redacção da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

No acórdão fundamento entendeu-se, como se sintetiza no respectivo sumário, que

Referindo-se este artº 183º A do CPPT à declaração de caducidade da garantia a qual resulta imediatamente do decurso do prazo é tal preceito apenas de aplicação após a respectiva vigência ou seja a partir de 5-7-2001 pelo que apenas são indemnizáveis, nos termos deste preceito normativo, os encargos incorridos após esta data e depois de decretada a caducidade da garantia bancária pois que tal norma não é de aplicação retroactiva.

No acórdão recorrido entendeu-se, com referência ao mesmo art. 183.º-A, como também se sintetiza no respectivo sumário, que

Mau grado tal normativo ter sido aditado ao CPPT pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, os "encargos suportados" têm que ser contabilizados desde o momento da prestação da garantia, mesmo que anterior à vigência do referido preceito legal.

Há, assim, manifesta oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento quanto à questão de saber se os encargos suportados com a prestação de garantia antes da entrada em vigor do referido art. 183.º-A do CPPT, que ocorreu em 6-7-2001, devem ou não ser considerados para determinar o montante da indemnização aí prevista.

4 – A jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo posterior ao acórdão fundamento tem vindo a ser uniforme no sentido do acórdão recorrido (acórdãos de 11-10-2006, recurso n.º 513/06, de 28-1-2009, recurso n.º 730/08, e de 9-9-2009, recurso n.º 347/09), tendo inclusivamente sido adoptada por dois dos subscritores do acórdão fundamento ([6]).

Assim, não sendo invocado pelo Recorrente qualquer argumento que justifique que se ponha em dúvida a correcção da tese adoptada no acórdão recorrido, adopta-se a fundamentação do acórdão de 11-10-2006, que apreciou proficientemente a questão:

Mas a aplicação retroactiva daquela Lei Fiscal não está em causa já que o regime transitório da Lei n.º 15/2001, previsto no seu artigo 11.º, determina que, "relativamente aos processos pendentes" – definindo o respectivo «regime de transição» em que, portanto, já havia garantias prestadas –, os prazos referidos naquele artigo 183.º-A só são contados a partir da entrada em vigor desta lei.

A tese da recorrente deixa sem qualquer conteúdo o inciso normativo inicial daquele artigo 11.º pois a sua segunda parte – contagem do prazo – só pode referir-se a processos (reclamações) pendentes: se o dito "regime de transição" fosse só referente ao prazo, a expressão "relativamente a processos pendentes" seria de todo espúria.

Tal segunda parte não tem outro significado senão conceder sempre à administração o prazo de um ano para decidir a reclamação sem quaisquer consequências indemnizatórias e justamente nos processos pendentes, pois, nos instaurados posteriormente à entrada em vigor da lei, o prazo conta-se naturalmente a partir da respectiva instauração.

À falta de tal preceito, a lei não seria retroactiva, isto é, só se aplicaria às reclamações instauradas e às garantias prestadas posteriormente à sua vigência.

A Lei n.º 15/2001 é, pois, retroactiva, já que se aplica às reclamações pendentes com garantias prestadas, faltando apenas definir o respectivo âmbito.

Sendo que, ao referir-se apenas à contagem do prazo de caducidade das garantias pendentes, aquele regime transitório também tutela os efeitos dessa mesma caducidade.

Isto é: a verificação do pressuposto constitutivo da caducidade da garantia já prestada – o decurso de um ano, a partir da entrada em vigor daquela Lei, sem que a reclamação graciosa seja decidida pela administração fiscal – é indissociável do seu efeito – o direito a indemnização pelos encargos suportados com a prestação da garantia caduca –, uma vez que a Lei n.º 15/2001 não diz o contrário.

O legislador, ao prever o pressuposto constitutivo da caducidade, consequentemente previu também o seu efeito.

Na verdade, aquele alargamento do prazo para a decisão da reclamação, em equiparação às reclamações ainda não pendentes, tornaria incompreensível que, ainda assim, o respectivo incumprimento não gerasse um dever de indemnização relativamente às garantias já prestadas anteriormente à vigência do dito artigo 183.º-A e desde o seu início.

Da referência do artigo 11.º desta Lei aos "processos pendentes" resulta, pois, que o mesmo artigo se aplica às garantias já prestadas e, não se concretizando qualquer restrição indemnizatória,

terão de ser indemnizados todos os encargos, que não somente os posteriores à entrada em vigor da Lei n.º 15/2001.

O que perfeitamente se justifica atendendo a que a reclamação tem efeito suspensivo se prestada garantia adequada – artigo 69.º, alínea f), do CPPT –, obstando à própria instauração da execução

Assim, é de negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por Custas o Recorrente, estar isento (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *António Francisco de Almeida Calhau — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Dulce Manuel da Conceição Neto — 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.

([6]) Como se pode ver pelas declarações de voto proferidas no processo n.º 513/06.

Acórdão de 20 de Janeiro de 2010.

Assunto:

Utilização do subsolo municipal. Taxa.

Sumário:

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.

Processo n.º 731/09-50.
Recorrente: LisboaGás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S. A.
Recorrido: Câmara Municipal de Sintra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – LISBOAGÁS GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 17/02/2009, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de taxas por ocupação do subsolo do domínio público municipal com infraestruturas necessárias à distribuição e comercialização de gás natural efectuada

pela Câmara Municipal de Sintra, dele vem recorrer para este STA, com fundamento em oposição de julgados, formulando as seguintes conclusões:

1. O **Acórdão recorrido** – Acórdão do TCA Sul proferido no recurso jurisdicional n.º 2554/08, datado de 17/02/2009 – tem na sua origem uma situação de facto em tudo idêntica à do **Acórdão fundamento** – Acórdão do TCA proferido no recurso jurisdicional n.º 4636/00, datado de 18/06/2002. Em ambos, o que se discute é a legalidade da liquidação e cobrança de tributos pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte de gás natural e, consequentemente, a sujeição ou não da Recorrente aos mesmos.

2. O Acórdão recorrido consagra a ideia de que estamos perante verdadeiras taxas, de cujo pagamento a ora Recorrente apenas pode estar isenta ou não sujeita por força da lei ou do contrato de concessão.

3. Pese embora o Acórdão recorrido aluda ao teor do Acórdão fundamento, prefere nem sequer analisar a natureza da concessão e da actividade desenvolvida pela Recorrente, que se revela essencial para a compreensão dos factos e, por conseguinte, para uma justa decisão.

4. Já o Acórdão fundamento conclui que "*tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente não podem ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais dessa figura, pelo que as liquidadas ao abrigo de tal denominação são, no caso, ilegais*". Assim, nunca poderia a Recorrente estar sujeita ao seu pagamento.

5. Para chegar a tal conclusão, o Acórdão fundamento procede a uma análise pormenorizada da actividade da Recorrente e da própria figura da concessão, decidindo nos seguintes termos: "*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 desempenhar uma função pública, como colaboradora da Administração na realização dos interesses gerais para os quais ficou investida*".

6. É pois notória a oposição existente entre os Acórdãos recorrido e fundamento. Quando confrontados com a mesma questão fundamental de direito e na ausência de alteração da regulamentação jurídica, cada um dos arestos chegou a uma conclusão, pelo que existe oposição de julgados relevante nos termos e para os efeitos previstos no artigo 27.º, n.º 1, alínea b) do ETAF, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

7. O Acórdão fundamento, cuja argumentação a Recorrente reitera, efectuou uma análise da natureza do tributo atendendo sobretudo ao factor de inexistência de sinalagma e também à natureza do contrato de concessão, tendo, a final, verificado que o bem público – subsolo municipal – estava a ser utilizado com a finalidade que lhe é destinada: a satisfação de um interesse colectivo, sem que se possa individualizar quem e em que medida beneficia dessa utilização.

8. Falta desde logo a necessária divisibilidade para a qualificação do tributo como uma taxa, atendendo a que a sua criação não se deve à necessidade de dar resposta a uma necessidade gerada directa ou indirectamente pela Recorrente mas antes para satisfazer interesses gerais de todos os munícipes, os quais se materializam, em último termo, em interesses colectivos.

9. Nestes termos, o tributo cobrado pela CMS extravasa claramente os limites conceptuais das taxas e, por conseguinte, a própria competência das autarquias na criação de tributos.

10. E não se diga que a mera circunstância de a Recorrente obter lucro como resultado da sua actividade legitima a cobrança daquelas "taxas". A Lei Geral Tributária é explícita a esse respeito, consagrando a capacidade contributiva como característica exclusiva dos impostos. Um entendimento contrário seria legitimador da inaceitável perseguição das *utilities* que se tem verificado em tempos recentes.

11. Acresce que o subsolo é, para a Recorrente, uma simples condição material para a instalação do serviço público essencial, o que é designado pela doutrina como concessões de uso privativo de domínio público *meramente mediato* ou *para instalação de serviços*, as quais são, por regra, gratuitas. Não sendo tal realidade susceptível de tributação, as "taxas" cobradas violavam o artigo 19.º, alínea c) da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, pois esta norma só tinha aplicação a utilizações do domínio público que fossem tributáveis – o que não é o caso.

12. Importa ainda referir que, tendo o Estado optado pela concessão do serviço público de distribuição de gás natural a uma entidade privada, transferiu para esta não só um conjunto de direitos e de obrigações, como também um conjunto de prerrogativas de autoridade de que dispõe para prosseguir essa atribuição, incluindo o direito de utilizar o domínio público para efeitos de implantação e exploração das infra-estruturas da concessão.

13. Não restando dúvidas de que o subsolo municipal é afecto na sua utilização à instalação das condutas e equipamentos do serviço público de gás natural, e também de que o Estado transferiu para a ora Recorrente a prerrogativa de utilização de bens do domínio público na medida do necessário para a implantação e exploração do serviço público de gás natural, apenas o Estado, enquanto entidade concedente, pode definir, por força da lei que aprovou as Bases da Concessão, as condições em que o

concessionário poderá exercer o direito que lhe é atribuído por aquelas bases de implantar no domínio público, qualquer que ele seja, a rede de gás natural.

14. Ora, o acto de liquidação de taxas pela ocupação do subsolo pela rede da Recorrente, sendo praticado por um órgão do município, acaba por invadir a área de responsabilidade e de atribuições do Estado concedente, ao envolver a administração de um bem dominial cujo uso passou a ficar afecto, por lei, ao próprio Estado, e sobre o qual apenas o Estado poderá dispor. Assim, a liquidação das "taxas" em causa deve considerar-se nula, por violação do disposto no artigo 133.º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento Administrativo.

15. Estamos, em suma, perante um tributo que não é exigível, nem devido.

Contra-alegando, vem o Município de Sintra dizer que:

1- No presente recurso pretende o recorrente ver verificada a alegada oposição entre o decidido no acórdão do TCA de 17.02.2009 e no de 18.06.2002, onde se discute a qualificação de um tributo e a verificação ou não da isenção do pagamento daquele em virtude da natureza e qualidade do sujeito passivo.

2- Ainda que admitido o presente recurso de oposição de julgados, porque se entendeu verificar a apontada contradição, sempre se reitera o entendimento de que não se mostram preenchidos os requisitos de que depende a admissão e posterior apreciação de um recurso de oposição de julgados, uma vez que necessário é existir contradição entre acórdãos transitados, que essa contradição recaia sobre a mesma questão fundamental de direito, que a realidade fáctica seja a mesma e ainda que a orientação perfilhada no acórdão impugnado não esteja de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

3- A materialidade e o quadro jurídico que fundamentam as decisões proferidas nos dois acórdãos não são coincidentes, na medida em que as taxas em referência em ambos referem-se a anos diferentes, a liquidação feita por municípios distintos com base em disposições legais diferentes, porque decorrentes de exigências constantes em tabelas de taxas distintas, sendo que igualmente o sujeito passivo não é o mesmo.

4- Em causa estão taxas do ano de 1999 e noutro taxas de 2005, sendo que esse lapso temporal encontra-se reflectido no entendimento daquelas questões, verificando-se que o vertido no acórdão fundamento foi ultrapassado de forma consolidada e rechaçado por acórdãos do Tribunal Constitucional, do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Central Administrativo.

5- O recurso para uniformização de jurisprudência não pode proceder, uma vez que o entendimento vertido no acórdão recorrido está de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA (Ac. STA de 17.11.2004, nos recursos 650/04 e 654/04, de 13.4.2005, no recurso 1339/04, de 27.4.2005, no recurso 1338/04, de 9.5.2007, nos recursos 648/06, 1223/06 e 94/07, e de 9.10.2008, no recurso 500/08; Ac. de 12.11.2008, recurso 701/2008, acórdão de 10.12.2008, recurso n.º 0735/08 e acórdão do Pleno de 17.12.08, recurso 0267/08).

6- Igualmente o Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre as questões aqui em apreço, nomeadamente nos acórdãos 365/2003 e 366/2003, de 14/7/2003, 354/2004 e 355/2004, de 19/5/2004 e 396/2006, de 28/6/2006, entendendo também que em causa está a liquidação de taxas e não de impostos.

7- Por isso, fala-se e bem no acórdão recorrido em "*avassaladora jurisprudência*" que impõe de forma clara e muito consolidada o acompanhamento do entendimento de que "… *para a ora recorrente beneficiar da invocada não sujeição ou isenção de taxas municipais atinentes à utilização do domínio público, teria de ter por fonte a própria lei ou o contrato de concessão, de forma expressa, e no caso, apenas, o contrato de concessão e a lei aplicável a não sujeita ao licenciamento municipal dos projectos necessários à implantação das infraestruturas para a instalação e a distribuição de gás natural, que não também do pagamento das taxas devidas pela utilização do dolo ou subsolo público municipal, que, assim, por força do princípio da generalidade e da universalidade dos tributos, onde se inclui as taxas (cfr. art.º 3.º, n.º 2 da LGT), a todos abrange, incluindo a mesma ora recorrente*".

8- Portanto "*... deve qualificar-se como taxa, dada a sua natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município pela utilização individualizada do subsolo municipal com tubos e condutas de gás; 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; a isenção de que, por força do art. º 33.º, n.º 1 da Lei das Finanças Locais o Estado goza relativamente às taxas devidas aos municípios é subjectiva, não sendo transmissível às concessionárias de serviços públicos*" (Ac. STA de 12.11.2008, in www.dgsi.pt).

9- Acórdão este que, apesar de se pronunciar acerca da questão da isenção, veio a ser reformulado por verificação de excesso de pronúncia, na medida em que o recorrente não colocava em crise essa questão, tendo limitado o recurso à questão da qualificação do tributo.

10- Nessa medida, deve entender-se que o recorrente se conformou com o entendimento do tribunal "*a quo*" de que não beneficia de isenção do pagamento daquelas taxas, na medida em que a

isenção de que beneficia o Estado, sendo subjectiva, não pode ser transmitida a outrem, quer por via administrativa, quer por via de contrato.

11- Exactamente igual entendimento encontra-se vertido em anterior oposição de julgados (processo n.º 0267/08) tendo o STA, por acórdão do Pleno, concluído que para além de estar em causa a liquidação de taxas, atenta a natureza sinalagmática das mesmas, considera que 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. Sendo que a "… concessão não transfere para o concessionário senão os poderes necessários ao desempenho do serviço público por que fica responsável – e é por isso 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" (Ac. do STA de 17.12.2008, in www.dgsi.pt).

12- Deverá concluir-se que estamos perante taxas e não impostos e como tal as mesmas são devidas, conforme entendimento jurisprudencial pacífico.

13- Encontrando-se a orientação perfilhada no acórdão recorrido de acordo com o mais recente entendimento do STA, visando o presente recurso a uniformização de jurisprudência, deve ser negado provimento ao mesmo, por totalmente improcedente e nessa conformidade deve ser mantido o acórdão recorrido (Ac. 17.12.2009).

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que deve ser confirmado o acórdão recorrido por fazer uma correcta interpretação e aplicação da lei.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) A LISBOAGÁS GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, é concessionária em regime de exclusivo de serviço público da rede de distribuição regional de gás natural de Sintra, nos termos do DL. n.º 33/91, de 16 de Janeiro (Doc. junto à p.i. sob o n.º 1).

B) A LISBOAGÁS GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, sucedeu em todos os direitos à GDP – Gás de Portugal, SA - n.º 1 do art. 8.º do DL n.º 132/95, de 6 de Junho.

C) A LISBOAGÁS GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, mediante ofícios enviados pela CMS, foi notificada para proceder ao pagamento das taxas de ocupação/utilização do subsolo municipal, reportada à ocupação do subsolo com condutas instaladas no ano de 2005, no montante de € 1.371,40 (Doc. juntos à p.i. sob os n.ºs 2 a 11).

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS de 17/02/2009, proferido no processo n.º 2554/08, alegando a recorrente que não obstante o mesmo na sua origem ter uma situação de facto em tudo idêntica à do acórdão do TCA de 18/6/2002, proferido no processo n.º 4636/00 – em ambos o que se discute é a legalidade da liquidação e cobrança de tributos pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte de gás natural e, consequentemente, a sujeição ou não da recorrente aos mesmos – nele se consagra a ideia de que estamos perante verdadeiras taxas enquanto neste último se concluiu que tais imposições não podiam ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e a qualidade do respectivo sujeito passivo, sendo, por isso, notória a oposição existente entre os dois acórdãos, pelo que existe oposição de julgados relativamente à mesma questão fundamental de direito.

Vejamos. Como refere Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4ª edição, 2003, pág. 1151, "a decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos não impede que o Pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas".

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

Para que exista oposição de acórdãos é, pois, assim necessária tanto uma essencial identidade jurídica como factual que, por natureza, se afere pela análise do objecto das decisões proferidas nos acórdãos em confronto.

Ora, no caso em apreço, os acórdãos em confronto são, por um lado, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 17/02/2009, proferido nos presentes autos e, por outro, o acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 18/6/2002, proferido no recurso n.º 4636/00.

E, na verdade, como alega a recorrente, enquanto no acórdão recorrido se consagra a ideia de que estamos perante verdadeiras taxas, já no acórdão fundamento se concluiu que "*tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente* (pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte de gás natural) *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*".

Assim sendo, afigura-se-nos 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 pertinente, foi perfilhada solução oposta em cada um dos dois arestos.

A questão em análise nos acórdãos em confronto respeita à natureza do tributo exigido à recorrente, concessionária do serviço de gás natural, pelo Município de Sintra pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte do gás natural.

Tal questão tem sido objecto de pacífica, uniforme e reiterada 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 os mais recentes acórdãos do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17/12/2008, proferido no recurso n.º 267/08; de 6/5/2009, proferidos nos recursos n.º 43/08 e n.º 963/08; de 23/9/2009, proferido no recurso n.º 377/09; e ainda de 28/10/2009, no recurso n.º 570/09.

Neste último aresto, também por nós relatado, se deixou já transcrito que «*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.*

Essa relação sinalagmática, como se sublinha no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/03, de 14/7/2003, "há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser superior (e porventura até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado".

Por outro lado, como se refere no n.º 2 do art. 4.º da LGT 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.).

E, como se disse já no acórdão deste Pleno de 23/9/09, proferido no recurso n.º 377/09, citando o 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), "(...) De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (art.º 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 taxação 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.".

É, assim, pela natureza da contraprestação da entidade pública que se há-de aferir a correspectividade característica da taxa.

Assim, 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 ora recorrente.

A colocação de tubagens no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, 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.

Por outro lado, o facto de a recorrente 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.

Como se disse também no acórdão desta Secção de 8/11/2006, no recurso n.º 648/06, "A recorrente dispôs-se a desenvolver uma actividade económica lucrativa, e para isso reuniu e organizou meios que lhe permitiram obter uma concessão de serviço público. É da prestação desse serviço que se propõe conseguir os seus ganhos. Mas, para tanto, necessita de transportar e distribuir o bem que

comercializa, no âmbito de tal concessão. Também por isso e para isso precisa de ocupar o subsolo com instalações atinentes àquele fim. Deste modo, a utilização que a recorrente faz do subsolo satisfaz, desde logo, as suas necessidades individuais, enquanto empresa que assim assegura um factor de produção; mediatamente, satisfaz, ainda, a necessidade colectiva de dispor, nos locais de consumo, do gás que ela distribui e comercializa.

Deste modo, se é certo que a ocupação e utilização do subsolo ainda integra a «sua função própria de satisfação de necessidades colectivas», menos certo não é que, do mesmo passo, é satisfeita a necessidade individual da recorrente, enquanto entidade organizada com vista à exploração de um ramo de negócio.

Por isto, o tributo exigido a propósito da ocupação e utilização do subsolo tem contrapartida na disponibilidade dessas ocupação e utilização em benefício da recorrente, para satisfação das suas necessidades individuais de empresa dedicada à distribuição e venda de gás.

O que vale por dizer que se trata de uma taxa, e não de um imposto.".

Acresce dizer que, citando ainda o já referido aresto, "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.".

Estamos, de resto, perante aquilo a que na doutrina se denomina uma concessão de uso privativo do domínio público (v. Marcelo Caetano, in Manual de Direito Administrativo, II, p. 917, o qual aponta precisamente como exemplo desta a concessão de via pública para colocação, na sua infra-estrutura, de redes de canalização subterrânea de água e gás) e, como sublinha este Autor, "o uso privativo, ao contrário do uso comum, não é, em regra, gratuito: os particulares são obrigados ao pagamento de taxas, calculadas em função da área a ocupar e do valor das utilidades proporcionadas".».

Em conclusão se dirá, pois, sem necessidade de mais desenvolvimento, que o tributo pago aos municípios por empresas 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.

O acórdão recorrido que assim entendeu não merece, por isso, censura.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando, assim, o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto.*

Acórdão de 20 de Janeiro de 2010.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

Sumário:

I — Nos casos em que não efectuada notificação da liquidação e foi instaurada execução fiscal, está-se perante uma situação de ineficácia do acto de liquidação, que constitui fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

II — Quando foi efectuada uma notificação de um acto de liquidação, mas a notificação foi efectuada depois de ter decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação, está-se perante um fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Processo n.º 832/08-50.
Recorrente: Deonilde Rodrigues Gaião.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 – DEONILDE RODRIGUES GAIÃO apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria oposição à execução fiscal n.º 1937200701002783, do Serviço de Finanças de Alcanena.

A oposição foi julgada procedente.

A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença para o Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão de 21-1-2009, lhe concedeu provimento, revogando a sentença recorrida, anulando todo o processado e absolvendo da instância a Fazenda Pública.

A Oponente interpôs para este Pleno da Secção do Contencioso Tributário o presente recurso jurisdicional, invocando como fundamento do recurso oposição entre ele e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 7-1-2009, proferido no recurso n.º 638/08.

Por despacho do Excelentíssimo Senhor Relator na Secção foi decidido existir a invocada oposição de julgados.

A Recorrente apresentou alegações e as seguintes conclusões:

A – A recorrente, está divorciada desde 25 de Janeiro de 2005, sendo que apresenta domicílio fiscal diferente do ex-cônjuge, desde final de 2002, altura em que se separa de facto.

B – Na sequência de uma liquidação adicional em sede de IRS, ao exercício de 2002, a administração tributária notifica o ex cônjuge da recorrente, a 29 de Dezembro de 2006, no seu domicílio fiscal.

C – A administração tributária, no decorrer dos autos, reconhece, que de facto, nunca foi notificada a liquidação adicional de IRS, à recorrente.

D – A 8 de Outubro de 2007, é a recorrente citada no processo executivo autuado por dívida da liquidação adicional de IRS do exercício de 2002.

E – Apresenta petição de oposição à execução fiscal, com fundamento na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

F – A douta decisão do Tribunal a quo, determina a extinção da execução contra a oponente, aqui recorrente.

G – O ERFP, apresenta recurso para a secção do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo, motivando o mesmo, no Acórdão do STA, n.º 6722 de 27.03.2002.

H – O DMMP junto do STA emite parecer, considerando o meio processual usado (oposição) correcto.

I – E, expressamente refere, que a A.F., quando notifica a recorrida para a execução fiscal, sabe que está divorciada desde 2005 e qual o seu domicílio fiscal, não se aplicando por isso a regra do artigo 13.º n.º 7 do CIRS. Conclui, que o recurso da Fazenda Pública, não merece provimento.

J – O douto acórdão de que se recorre entende, que, a falta de notificação da liquidação do tributo, passado que seja o prazo de caducidade do direito de liquidação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, pois do que se trata não é de falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, mas de notificação para além do prazo de caducidade do direito do Estado à liquidação, ilegalidade impugnável por meio de processo de impugnação judicial.

K – Não concorrem no caso as condições legais necessárias, desde logo, de tempestividade da impugnação judicial.

L – Decidindo, (com voto vencido do Conselheiro Lúcio Barbosa) que a oposição à execução fiscal não constitui a forma processual adequada ao caso, ficando na circunstância prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão.

M – A recorrente entende que a convolação é possível, tendo em conta que, foi chamada ao processo pela primeira vez, a 8 de Outubro de 2007, facto admitido pela administração fiscal e dado como provado na sentença do tribunal a quo.

N – O entendimento perfilhado no Acórdão do STA n.º 638/08 (acórdão fundamento), de 7 de Janeiro de 2009, admite a convolação da petição de impugnação judicial em oposição à execução, com fundamento na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, por a notificação da liquidação ter ocorrido depois de decorrido o prazo de caducidade.

O – A alínea e) do artigo 204.º introduzida pelo CPPT, admite um fundamento de oposição (...), que é a falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.

P – Reportando-se a situações em que, antes da execução ocorreu uma notificação, mas ela foi efectuada fora do prazo de caducidade do direito de liquidação.

Q – Situação em que não ocorreu qualquer notificação e a execução foi instaurada dentro desse prazo de caducidade.

R – E ainda, todas as situações em que não ocorreu uma notificação da liquidação no prazo de caducidade, por isso, tanto aquelas em que a execução foi instaurada antes do termo do prazo de caducidade como aquelas em que a execução foi instaurada depois deste termo.

S – Ou seja, tanto a falta de notificação como a falta de uma notificação tempestiva afectam a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que devem ser invocadas tanto a inexistência de qualquer notificação como a intempestividade da notificação que tenha sido efectuada.

T – Portanto, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contende com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal.

U – Donde, considerando o entendimento preconizado no Acórdão fundamento, a forma de processo utilizada pela recorrente foi a correcta, justamente, porque não foi notificada da liquidação do tributo no prazo de caducidade, independentemente de ter o processo executivo sido autuado já no decorrer do ano de 2007, depois de verificado o prazo de caducidade do direito à liquidação.

Termos em que nos melhores de Direito, sempre com o douto suprimento de V. EX.ª, devem as presentes alegações de recurso ser recebidas, porque apresentadas tempestivamente, decidindo o douto acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, pela revogação da decisão proferida pela Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, mantendo válida a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que determinou a extinção da execução contra a oponente, aqui recorrente.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, dizendo o seguinte:

a) A oposição à execução fiscal é permitida só nas hipóteses e com os fundamentos previstos na lei.

b) A liquidação dos tributos, como acto de eficácia externa que é, em princípio, tem que ser notificada aos interessados – pois que os actos de eficácia externa têm de ser notificados aos interessados, mediante uma comunicação oficial e formal, «na forma prevista na lei», de acordo com a imposição do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, e essa falta tem como consequência legal a sua ineficácia (cf – Gomes Canotilho, e Vital Moreira, na Constituição da República Portuguesa Anotada, 1993, 3.ª edição, revista, em anotação IV, ao artigo 268º). O n.º 1 do artigo 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – em concretização do dito imperativo constitucional – estabelece que os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados.

c) Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a «Falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» constitui fundamento de oposição à execução fiscal mas este fundamento da dita alínea e) significa a falta de notificação dentro do prazo de caducidade, isto é, em geral, dos cinco anos e não fora dele. Valendo portanto, unicamente para os casos em que a liquidação é feita dentro do prazo mas não foi notificada até ao seu término, tendo, entretanto, sido instaurada, não obstante, a execução fiscal para cobrança coerciva do tributo;

d) A falta de notificação da liquidação antes de decorrido o prazo de caducidade, implicando a ineficácia daquela e consequenciando a inexigibilidade da dívida exequenda, constitui o fundamento de oposição tipificado na dita alínea e) do art.º 204.º do CPPT: decorrido aquele prazo, tal falta de notificação integra-se na própria caducidade concretizando a ilegalidade da liquidação, fundamento típico de impugnação judicial e não de oposição à execução;

e) Em regra, a fase executiva é precedida de uma fase administrativa prévia em que é feita a liquidação da dívida exequenda, sendo esta notificada ao interessado, que a pode impugnar pelos meios administrativos e contenciosos previstos na lei (designadamente reclamação graciosa e impugnação judicial), dentro dos prazos legais, por isso, como regra, não pode discutir-se na oposição à execução fiscal a legalidade dessa liquidação, que só pode sê-lo pelos meios próprios de reclamação ou impugnação, a utilizar dentro dos prazos respectivos, até porque a oposição à execução fiscal não pode funcionar como uma segunda oportunidade para poderem fazer os seus direitos os contribuintes que deixaram passar os prazos de impugnação administrativa ou contenciosa sem os defenderem.

Assim, deverá ser mantido o Douto Acórdão recorrido.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

1. Pressupostos para o seguimento do recurso

Sufragamos a fundamentação do despacho proferido pelo juiz relator sobre a verificação dos pressupostos para resolução do conflito de jurisprudência emergente da oposição de acórdãos (fls. 219):

– identidade da questão jurídica decidenda;

– identidade da regulamentação jurídica aplicável;

– antagonismo das soluções jurídicas plasmadas nos arestos em confronto (art. 27º alínea b) ETAF vigente; art. 152º n.º 1 alínea a) CPTA/ art. 2º alínea c) CPPT);

2. Conflito de jurisprudência

I. Adesão ao acórdão recorrido

A convincência da fundamentação do acórdão recorrido justifica a resolução do conflito no sentido da confirmação da sua doutrina, a qual mereceu o seguinte sumário (no segmento pertinente):

A petição inicial de oposição à execução fiscal, em que se apresente como causa de pedir a caducidade da liquidação da dívida exequenda, deve seguir, não a forma de oposição à execução fiscal, mas a forma de processo de impugnação judicial A solução jurídica adoptada alinha com recente jurisprudência consolidada do STA, que deve mantida, em homenagem ao princípio da interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8º n.º 3 CCivil; acórdãos STA SCT 31.01.2001 processo n.º 25498, 27.02.2002

processo n.º 26722; 2.04.2003 processo n.º 37/03; 11.05.2005 processo n.º 454/05; 28.03.2007 processo n.º 965/06)

II. Crítica do acórdão fundamento

A doutrina do acórdão fundamento (confessamente inspirada no acórdão STA SCT 19.12.2007 processo n.º 844/07, do qual transcreve extenso excerto) deve ser recusada.

Argumentário

a) na vigência do art. 33º n.º 1 CPT estava consolidada a jurisprudência no sentido de que a notificação da liquidação era um requisito de validade da liquidação (e não meramente da sua eficácia)

b) reproduzindo o art. 45º n.º 1 LGT em substância o art. 33º n.º 1 CPT (mas com redacção expurgada da ambiguidade da formulação deste último) não se justifica qualquer inflexão do entendimento jurisprudencial citado.

c) a tese da notificação no prazo de caducidade como requisito de validade (e não meramente de eficácia da liquidação), determinando a erradicação do acto inválido da ordem jurídica (e apenas a inexigibilidade), confere mais efectiva tutela aos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, em consonância com o imperativo constitucional (art. 268º n.º 4 CRP)

d) o aditamento de um novo fundamento de oposição relativamente ao elenco do CPT (art. 204º n.º 1 alínea e) CPPT) não visa contemplar situações em que ocorreu a notificação, mas esta foi efectuada fora do prazo de caducidade; antes visa o estabelecimento de um quadro normativo mais claro, pondo termo a controvérsia anterior sobre os meios de reacção processual adequados à omissão de notificação válida da liquidação

e) este quadro está actualmente desenhado nos seguintes termos:

– falta de notificação válida no prazo de caducidade – causa (específica) de inexigibilidade da liquidação – oposição à execução (art. 204º n.º 1 alínea e) CPPT)

– outras causas de inexigibilidade (ou de suspensão da exigibilidade) da liquidação – oposição à execução (art. 204º n.º 1 alínea i) CPPT)

– falta de notificação válida após o termo do prazo de caducidade – invalidade da liquidação – impugnação judicial (art. 99º CPPT)

f) a interpretação vertida no acórdão fundamento converte o significado corrente da expressão «no prazo de caducidade» (constante da norma do art. 204º n.º 1 alínea e) CPPT), correspondendo a «no decurso do prazo de caducidade» ou «antes do termo do prazo de caducidade» no seu simétrico oposto «fora do prazo de caducidade»

g) se o legislador pretendesse que a notificação da liquidação do tributo após o termo do prazo de caducidade (como sustenta o acórdão fundamento cf. fls. 214) constituísse fundamento de oposição teria utilizado a formulação inteligível e adequada notificação da liquidação do tributo após o termo do prazo de caducidade e não a formulação actual falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, exigindo um sofisticado labor interpretativo para a revelação do oculto sentido da norma, claramente fora do alcance dos seus destinatários

h) nesta medida a interpretação acolhida no acórdão fundamento viola a regra hermenêutica, segundo a qual deve o intérprete presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, a qual é particular relevante numa área do processo contencioso aberta a uma ampla intervenção primária dos interessados, que podem litigar sem representação por advogado (art. 9º n.º 3 CCivil) i) a doutrina do acórdão fundamento, afrontando jurisprudência consolidada do STA que alinha com a doutrina do acórdão recorrido, prejudica o objectivo de interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8º n.º 3 CCivil; cf. jurisprudência em 2.1.)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

O acórdão recorrido deve ser confirmado.

As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se tendo pronunciado a Recorrente, reiterando a posição assumida nas alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O presente processo iniciou-se depois do início do ano de 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 que cabe ao Pleno da SCT do STA conhecer de «*recursos para uniformização de jurisprudência*», não se indicando quais os recursos abrangidos por essa designação.

Como o CPTA prevê, no seu art. 152.º, um tipo de recursos jurisdicionais a que é atribuída essa designação, é de entender que essa competência se reporta a esses recursos.

Sendo assim, cabe recurso para o Pleno da SCT do STA:

– de acórdãos das secções do contencioso tributário dos tribunais centrais administrativos com fundamento em oposição entre o acórdão de que se recorre e um acórdão anteriormente proferido pela

secção do contencioso tributário de um dos tribunais centrais administrativos ou pela SCT do STA (art. 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA];

– de acórdãos da SCT do STA com fundamento em oposição entre o acórdão de que se recorre e outro acórdão da mesma Secção ou do respectivo Pleno.

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 dos recurso 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.

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 contêm 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 ([1]). 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 deste Código, enquanto que, no que concerne aos recursos 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 do Tribunal Central Administrativo Norte, não é questionada a legitimidade do Recorrente e foi seguida a tramitação adequada prevista no referido art. 284.º, pelo que se passará a apreciar se se verificam os requisitos de admissibilidade do recurso, à face do regime que se infere do art. 152.º do CPTA.

3 – 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 este Pleno ([2]), em sintonia com o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo ([3]), 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 ([4]);

– o acórdão fundamento tenha transitado em julgado;

– os acórdãos tenham sido proferidos em processos diferentes.

4 – No caso em apreço não é questionado que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento escolhido pela Recorrente foram proferidos em processos diferentes, nem que o segundo transitou em julgado.

No acórdão fundamento estava-se perante um caso em que o contribuinte foi notificado da liquidação depois de ter decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação e deduziu impugnação judicial com esse fundamento. Paralelamente havia sido instaurada em execução fiscal, que se encontrava pendente. O Supremo Tribunal Administrativo veio a entender que o meio próprio para invocar a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade era a oposição à execução fiscal, com base na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, decidindo que era de operar a convolação da petição de impugnação judicial em petição de oposição à execução fiscal.

No caso apreciado no acórdão recorrido está-se perante uma situação em foi instaurada uma execução fiscal, mas, antes da sua instauração, a contribuinte não foi notificada da liquidação. Se houve notificação da liquidação, ela ocorreu apenas com a citação da contribuinte, já depois do decurso do prazo de caducidade. Mas como se esclarece em nota de rodapé na sentença proferida no presente processo «*não está adquirido que a liquidação e os seus fundamentos tenham sido notificados à oponente*». A contribuinte, citada para a execução fiscal, deduziu oposição invocando a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, ao abrigo da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT. O Supremo Tribunal Administrativo entendeu que este fundamento não podia ser invocado em oposição execução fiscal, por a situação não se enquadrar na referida alínea e) do n.º 1 do art. 204.º.

Assim, embora que situação fáctica não seja totalmente idêntica (no acórdão fundamento apreciou-se um caso em que havia sido efectuada uma notificação da liquidação antes da instauração do processo de execução fiscal enquanto no acórdão fundamento teve-se por base uma situação em que tal notificação anterior à execução fiscal não ocorreu) a questão fundamental de direito que foi apreciada em ambos os acórdãos foi a de saber qual é o meio processual adequado para invocar a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade: sobre esta questão, o acórdão fundamento entendeu que devia ser utilizado a oposição à execução fiscal, enquanto o acórdão recorrido entendeu que devia ser utilizado o processo de impugnação judicial.

Pelo exposto, nada obsta à apreciação do mérito do recurso.

5 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se pode ser invocado como fundamento de oposição à execução fiscal a falta de notificação do acto de liquidação dentro do prazo de caducidade.

Antes do CPPT, o regime da caducidade do direito de liquidação estava previsto no art. 33.º do CPT, em que se estabelece que «*o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu*».

Em termos lógicos, sendo a notificação da liquidação um acto posterior e exterior a esta, destinado a assegurar a sua eficácia (arts. 64.º, n.º 1, do CPT), a sua falta, bem como as suas deficiências ou ilegalidades, deveriam afectar apenas a sua eficácia e não a validade do acto notificado. Aliás, o entendimento sempre adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo, em geral, era o de que o acto de notificação de um acto tributário é um acto exterior e posterior a este e os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a ineficácia do acto notificado, são insusceptíveis de produzir invalidade do acto notificado, por não terem a ver com o próprio acto nem com os seus pressupostos. ([5])

Porém, na vigência do CPT, a jurisprudência foi-se formando no sentido de que, nas situações em que a liquidação havia sido efectuada dentro do prazo de caducidade, mas a notificação ocorrera

depois desse prazo, a legalidade da liquidação era afectada pela falta ou irregularidade da notificação, que era um requisito de validade da própria liquidação, entendida não em sentido estrito, como o acto que fixa o tributo, mas em sentido lato, como processo de liquidação, integrado por um conjunto de actos conexionados com tal fixação e sua imposição ao destinatário. Neste contexto, a notificação do acto de liquidação era um requisito necessário para não ocorrer a caducidade do direito de liquidar e, por isso, a sua falta afectava a legalidade do processo de liquidação, globalmente considerado.

Por isso se entendia que o vício da liquidação, em sentido lato, constituído pela não notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, podia apenas ser suscitado em impugnação judicial, que é o meio processual adequado para apreciar a validade de actos de liquidação, e não em oposição à execução fiscal, que está vocacionada, embora com excepções, para apreciar a existência de fundamentos de inexigibilidade da obrigação tributária liquidada.

No entanto, este entendimento não obstava a que, se uma execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação da dívida exequenda, o contribuinte pudesse opor-se, invocando como fundamento a ineficácia daquele acto, pois a sua eficácia dependia da notificação (art. 64.º do CPT) e sem notificação a dívida era inexigível.

Na verdade, as situações de falta de notificação antes da execução, afectando a exigibilidade da dívida exequenda e não se enquadrando em qualquer das alíneas anteriores, constituem fundamento de execução fiscal como, sempre entendeu este Supremo Tribunal Administrativo, face às normas dos arts. 176.º, alínea g), do CPCI e 286.º, n.º 1, alínea h) do CPT, a que corresponde actualmente o art. 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT. ([6])

O art. 45.º da LGT manteve o essencial do mesmo regime de caducidade do direito de liquidação ao estabelecer que «*o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro*».

Porém, o CPPT veio introduzir na alínea e) do seu art. 204.º um novo fundamento de oposição à execução fiscal, não previsto no art. 286.º do CPT, que é a «*falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*»**.**

Esta fórmula é ambígua, pois tanto pode ser interpretada

– *como reportando-se a situações em que, antes da execução,* **ocorreu uma notificação***, mas ela foi efectuada fora do prazo de caducidade do direito de liquidação;*

– *como a situações em que* **não ocorreu qualquer notificação** *e a execução foi instaurada dentro desse prazo de caducidade;*

– *como a todas as situações em não foi efectuada uma notificação da liquidação dentro prazo de caducidade, por isso, tanto aquelas em que execução foi instaurada antes do termo do prazo de caducidade, como aquelas em que a execução foi instaurada depois deste termo.*

A introdução do fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, a par da manutenção de todos os fundamentos de oposição previstos anteriormente no art. 286.º, corresponde, forçosamente, a uma intenção legislativa de ***aumentar*** os fundamentos de oposição, pois, como é óbvio, se se pretendesse que fossem os mesmos admitidos no CPT, reproduzir-se-iam os aí admitidos em vez de ***aditar um novo fundamento***.

Assim, constatando-se que o CPPT mantém, na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, o fundamento de oposição previsto na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do CPT, que abrangia todas as situações em que a execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação, conclui-se com segurança que a alínea e), ao ***aumentar*** os fundamentos, ***não se reporta a situações em que a execução fiscal foi instaurada sem prévia notificação*** do acto de liquidação da dívida exequenda.

Na verdade, em todas as situações em que a execução fiscal foi instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação, este acto é ineficaz e, por isso, não produz efeitos em relação aos seus destinatários (arts. 77.º, n.º 6, da LGT e 36.º, n.º 1, do CPPT), não podendo com base nesse exigir-se coercivamente o pagamento da dívida liquidada.

Todas estas situações em que não houve qualquer notificação da liquidação, antes da instauração da execução fiscal enquadravam-se na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º, pois abrangem-se aí «*quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título*»**.**

E, actualmente, à face do CPPT, todas estas situações em que não houve qualquer notificação, são susceptíveis de enquadramento na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, que tem teor idêntico àquela alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do CPT, se não for de entender que a situação se enquadre noutra das alíneas do mesmo número, designadamente na nova alínea e).

De qualquer modo, seja na alínea i) seja na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT tem de concluir-se com segurança que em todos os casos em que não foi efectuada uma notificação da liquidação antes da instauração da execução está-se perante uma situação de ineficácia do acto que é fundamento de oposição à execução fiscal.

Para retirar esta conclusão é absolutamente irrelevante que o acto de liquidação tenha ou não sido praticado dentro do prazo de caducidade, pois para a eficácia da liquidação o que importa é a notificação, e, naturalmente, a eventualidade de o acto de liquidação ser ilegal, por ter sido praticado depois do prazo de caducidade, não o torna eficaz sem notificação.

6 – Assim, estando fora do âmbito daquela alínea e) as situações em que ***não ocorreu notificação***, o sentido da expressão «*falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*» é, necessariamente, o de referenciar situações em que ***ocorreu notificação, mas esta foi efectuada fora do prazo de caducidade***.

Isto é, com o CPPT repôs-se a coerência do sistema global de meios de defesa dos contribuintes em matéria tributária, ao tornar a notificação intempestiva da liquidação fundamento de inexigibilidade da obrigação tributária em vez de ilegalidade da liquidação notificada.

Na verdade, à face do novo regime, a notificação intempestiva não constitui ilegalidade do acto notificado, à semelhança do que sucede em relação à generalidade de todos os outros actos administrativos e tributários; esse vício do acto de notificação (intempestividade) afecta-o apenas a ele próprio e não ao acto notificado, retirando-lhe a potencialidade de produzir os efeitos que produziria se não enfermasse dessa ilegalidade, que era o de atribuir eficácia ao acto notificado.

Assim, é agora claro que tanto a falta de notificação como a falta de uma notificação tempestiva afectam a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que devem ser invocadas tanto a inexistência de qualquer notificação como a intempestividade da notificação que tenha sido efectuada.

Este regime é, globalmente, mais coerente do que o sustentado pela referida jurisprudência na vigência do CPT, pois a notificação de qualquer acto é um acto autónomo e posterior ao acto notificado e, por isso, é duvidosa a razoabilidade do entendimento que se na vigência do CPT se adoptava, no sentido de a falta ou vício da notificação afectar a validade do acto de liquidação, acto este que já estava praticado e permanecia como estava independentemente da notificação.

De qualquer forma, mesmo que se entenda, na esteira da jurisprudência anterior, que a intempestividade da notificação é vício do acto de liquidação e contende com a sua legalidade, o que resulta da alínea e) é que essa ilegalidade, como sucede com outras, pode ser apreciada no processo de execução fiscal. ([7])

Para além disso, a interpretação que mais linearmente decorre do texto da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT é, na falta de qualquer elemento textual que suporte uma interpretação restritiva, a de que a oposição pode ***sempre*** ter por fundamento «*a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*» e não apenas quando a execução foi instaurada antes de este prazo se completar. Por isso, num domínio de processos contenciosos em que é dada abertura ampla à possibilidade de intervenção autónoma dos particulares sem representação através de advogado ([8]), é de presumir que um legislador que sabe exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do CC), ao elaborar uma norma que se reporta à intervenção primária dos particulares no processo, não deixaria de expressar mais claramente o seu pensamento se entendesse que a norma deveria ter a interpretação fortemente restritiva que consubstanciaria na sua aplicação apenas a casos em que a execução fosse instaurada ainda dentro do prazo de caducidade e sem prévia notificação.

Conclui-se assim que, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contende com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal. ([9])

7 – De qualquer modo, qualquer que seja a posição que se adopte sobre o alcance da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, no caso em apreço, é de concluir pela incorrecção da posição que fez vencimento no acórdão recorrido.

Com efeito, está-se perante uma situação em que antes da instauração da execução fiscal ***não foi efectuada qualquer notificação*** à contribuinte, tendo apenas sido notificada a liquidação ao seu ex-marido.

Na verdade, na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que fixou a matéria de facto, depois de se aventar que a notificação da liquidação terá ocorrido com a citação (parte final da sentença), acaba por se esclarecer, em nota de rodapé que «***não está adquirido nos autos que a liquidação e os seus fundamentos tenham sido notificados à oponente***».

Isto é, a ter havido notificação do acto de liquidação, ela terá ocorrido no momento da citação, na pendência do processo de execução fiscal.

Por isso, quando foi instaurada a execução fiscal, o acto de liquidação era ineficaz, pelo que se está perante um fundamento de oposição à execução fiscal que, se não for enquadrável na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT (como a Oponente defendeu ao deduzir oposição) será seguramente enquadrável na alínea i) do mesmo n.º 1.

Por isso, é correcta a posição assumida na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria ao determinar a extinção da execução fiscal contra a Oponente.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso, em revogar o acórdão recorrido e em julgar procedente a oposição, confirmando a extinção da execução fiscal decidida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria.

Custas pela Fazenda Pública, neste Pleno e na Secção, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Dulce Manuel da Conceição Neto — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — Domingos Brandão de Pinho* (votei a decisão com fundamento no n.º 7 da fundamentação) — *António Francisco de Almeida Calhau* (votei a decisão c/ fundamento no n.º 7 da fundamentação).

---

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

(2) Acórdão de 26-9-2007, recurso n.º 452/07.

(3) Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05.

(4) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo:
– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;
– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;
– de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;
– de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

No mesmo sentido, pode ver-se MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS CADILHA, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição, páginas 765-766.

(5) Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:
– de 13-4-83 (do Pleno, publicado AD, n.º 262, página 1205);
– de 6-7-88, recursos n.ºs 5608 e 5630, CTF n.º 352, páginas 368 e 562;
– de 28-9-88, recurso n.º 5631, CTF n.º 352, página 575;
– de 26-11-88, recurso n.º 4905, CTF n.º 353, página 230;
– de 3-5-89, recurso n.º 5472, AP-DR 15-5-91, página 522,
– de 12-7-89, recurso n.º 10428, AP-DR de 28-2-92, página 924;
– de 9-10-91, recurso n.º 13540, AP-DR de 20-1-94, página 440;
– de 23-9-92, recurso n.º 13713, AP-DR de 30-6-95, página 2237;
– de 14-10-92, recurso 14070, AP-DR de 9-10-95, página 2521; e
– de 2-12-93, recurso n.º 14471, AP-DR de 20-5-96, página 4152;
– de 3-5-2000, recurso n.º 22608.

(6) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:
– de 16-11-1994, recurso n.º 18059, AP-DR de 20-1-97, página 2585;
– de 5-4-1995, recurso n.º 18445, AP-DR de 14-8-97, página 1015;
– de 22-5-1996, recurso n.º 20342, AP-DR de 18-5-98, 1768
– de 26-6-96, recurso n.º 18427, AP-DR de 18-5-98, página 2182;
– de 23-10-1996, recurso n.º 20783, AP-DR de 28-12-98, página 3060;
– de 13-11-1996, recurso n.º 20787, AP-DR de 28-12-98, página 3440;
– de 27-11-1996, recurso n.º 20692, CTF n.º 385, página 364, e no AP-DR de 28-12-98, página 3617;
– de 5-3-97, recurso n.º 21304, AP-DR de 14-5-99, página 760,
– de 19-3-97, recurso n.º 21120, AP-DR de 14-5-99, página 802;
– de 21-5-1997, recurso n.º 21605, AP-DR de 9-10-2000, 1563;
– de 11-3-1998, recurso n.º 22207, AP-DR de 8-11-2001, página 885;
– de 7-10-1998, recurso n.º 22349, AP-DR de 21-1-2002, página 2727;
– de 10-2-1999, recurso n.º 22290, CTF n.º 394, página 322, e no BMJ n.º 484, página 199;
– de 3-3-1999, recurso n.º 22902;
– de 9-3-2000, recurso n.º 23699, AP-DR de 21-11-2002, página 845;
– de 24-10-2001, recurso n.º 26430, AP-DR de 13-10-2003, página 2436;
– de 20-2-2002, recurso n.º 26291, AP-DR de 16-2-2004, página 561;
– de 6-10-2005, recurso n.º 500/05.

(7) Apesar de, em princípio, a execução fiscal não se destinar a apreciar a legalidade da dívida exequenda, esta apreciação pode fazer-se em vários casos, enquadráveis nas alíneas a), g) e h).

(8) Apenas é obrigatória a constituição de advogado, na 1.ª instância, quando o valor da causa exceda o décuplo da alçada dos tribunais tributários (art. 6.º, n.º 1, deste Código).

(9) Independentemente de, se for considerado fundamento de ilegalidade do acto de liquidação, poder também ser invocada em impugnação judicial.

É, aliás, o que sucede com as outras situações em que pode ser apreciada a legalidade do acto de liquidação em oposição à execução fiscal, designadamente as enquadráveis nas alíneas a) e g) do n.º 1 do art. 204.º, que tanto podem ser invocadas em impugnação judicial como em oposição à execução fiscal [nas situações referidas na alínea h) por definição, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda apenas pode ser apreciada na oposição à execução fiscal]

Acórdão de 20 de Janeiro de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de julgados.

Sumário:

I — Não há oposição entre dois acórdãos que incidiram sobre realidades factuais diferentes, daí resultando, também, decisões de direito divergentes.

II — De igual modo não há oposição entre os acórdãos em confronto ainda que um deles tenha expresso entendimento divergente sobre questão de direito que o outro decidiu, fazendo-o, porém, como mero obiter dictum, *sem relevância na decisão.*

Processo n.º 1042/08-50.
Recorrente: António Pereira Névoa — Imobiliária, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública e outro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – António Pereira Névoa - Imobiliária, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, embargos de terceiro contra a penhora de um prédio urbano, efectuada no processo de execução fiscal intentada contra Unipava - União das Padarias Varelas, Lda.

Aquele Tribunal, por sentença datada de 17/2/06, julgou improcedentes os referidos embargos de terceiro (fls. 188 e segs.).

Inconformada, a embargante interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão datado de 24/4/08, decidiu "negar provimento ao presente recurso jurisdicional" (fls. 247 e segs.).

Por requerimento datado de 9/5/08, a embargante veio arguir a nulidade daquele aresto, com os fundamentos que constam de fls. 263 e segs., o qual foi indeferido por decisão de 19/6/08 (vide fls. 269 e segs.).

Daquele 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 2/5/01; de 10/4/02 e 27/9/00 prolatados por esta Secção do STA, in recs. nºs 25.843, 26.295 e 23.287, respectivamente e de 26/4/06 prolatado pelo TCAN, in rec. n.º 468/04 (fls. 264 e 265).

Em consequência, a embargante foi notificada para, de entre os acórdãos ali identificados, eleger o acórdão tido por fundamento, sob cominação de rejeição do recurso (vide fls. 395).

Na exposição de fls. 397, depois de a embargante referir que no acórdão recorrido se suscitavam diversas questões e que cada um dos acórdãos supra identificados diziam respeito a cada uma dessas questões por si suscitadas no presente recurso, elegeu, por mera cautela de raciocínio, como fundamento o acórdão de 10/4/02, in rec. n.º 26.295 (vide fls. 397 a 401).

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 julgados (fls. 289 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 artº 284º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 304).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. No caso em apreço a questão jurídica fundamental de direito em causa - saber se a posse do promitente comprador anterior ao registo da penhora prevalece sobre esta - divide-se em diversas sub--questões, que mereceram soluções opostas nos acórdãos fundamento e no acórdão recorrido.

2. Enquanto o **Acórdão fundamento** do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Maio de 2001 entende que o promitente-comprador com detenção ou tradição tem direito de retenção (artº 755º, n.º 1 f) do Código Civil) e, se tem esse direito, tem direito a usar dos meios possessórios para defesa desse direito lesado com a penhora (artºs 759º, n.º 3 e 670º a) do Código Civil), valorizando o documento que contém o contrato promessa, o **Acórdão recorrido** não atribui qualquer relevância ao contrato promessa de compra e venda no qual se alicerça a posse da Recorrente.

3. O contrato promessa de compra e venda, junto a fls. 23 preenche todos os requisitos legais para ser plenamente válido e eficaz.

4. Além disso, à data da celebração desse contrato, a Recorrente estava isenta do pagamento do imposto de Sisa, de acordo com o disposto nos artºs 11º, n.º 3 e 13º-A do Código da Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações.

5. Nessa ocasião, a Recorrente fez o registo provisório da aquisição a seu favor e o seu Administrador Único fez constar do Relatório de Gestão e Contas do exercício de 2001 o adiantamento de Eur: 224.459,06 efectuado para aquisição do prédio urbano em questão.

6. Ao ignorar a celebração do contrato promessa, pelos motivos que enunciou, além de perfilhar solução oposta aos dos citados Acórdãos fundamento, o Acórdão recorrido violou o disposto no artº 410º do Código Civil e a jurisprudência fixada no assento 15/94 de 12.10.

7. O Acórdão recorrido está ainda em oposição com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Abril de 2002, que entende igualmente que o promitente comprador que realiza actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade pode ter acesso aos meios de tutela da posse, admitindo como válido o contrato promessa outorgado entre as partes.

8. O Acórdão recorrido não teve em consideração as circunstâncias especiais do caso em apreço, entre as quais o facto de a Recorrente não ter adquirido o imóvel para nele instalar a sua sede ou um estabelecimento, mas antes tendo em vista o seu arrendamento ou revenda (dado que é esse precisamente o seu objecto social).

9. O Acórdão recorrido desvalorizou a prova testemunhal produzida alicerçado na errónea, incompreensível e infundada conclusão de que as testemunhas inquiridas tinham interesse na causa.

10. Também sobre a qualidade terceiro da Recorrente/Embargante, o Acórdão recorrido consagra solução oposta à do Acórdão fundamento do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Setembro de 2000, porquanto este entende que "terceiros, para efeitos do disposto no artº 5º do Código do Registo Predial, são os adquirentes de boa fé, de um mesmo transmitente comum, de direitos incompatíveis, sobre a mesma coisa", em conformidade com a jurisprudência fixada pelo Acórdão n.º 3/99 do STJ, e aquele (o Acórdão recorrido) aplica o Acórdão do STJ uniformizador de jurisprudência n.º 15/97, entretanto revogado pelo referido Acórdão do STJ n.º 3/99.

11. A concepção restrita de terceiros para efeitos de registo predial adoptada pelo Ac. do STJ n.º 3/99 foi expressamente acolhida no Código do Registo Predial, o que implica que o direito da Recorrente, ainda que não registado, é oponível à Fazenda Nacional, uma vez que esta não é considerada "terceiro para efeitos de registo", ou seja, a Recorrente pode deduzir, com êxito, embargos de terceiro contra a penhora.

12. Demonstraram-se nos autos os elementos subsumíveis à noção de posse e, designadamente, a prática, pela Recorrente dos actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade em nome próprio, com intenção de exercer sobre a coisa um direito real, ou, quando muito, a manutenção de um estado de facto em que não surgiram quaisquer obstáculos à prática de actos materiais.

13. A diversa concepção da posse adoptada pelos Acórdãos fundamento (não se exigindo contacto material, mas apenas a possibilidade desse contacto) e o Acórdão recorrido (segundo o qual a posse se traduz numa relação material, num poder físico) levou a que naqueles Acórdãos se analisasse a factualidade pertinente para julgar se estavam verificados os dois elementos que deve revestir a posse susceptível de defesa mediante embargos de terceiro, e a que, por sua vez, no Acórdão recorrido se menosprezasse toda a factualidade carreada para o processo tendo em vista demonstrar esses mesmos dois elementos (o *corpus* e o *animus*);

14. Na verdade, o facto de o Acórdão recorrido entender que a posse se traduz num necessário poder físico sobre a coisa foi impeditivo da valorização dos factos (alegados nos autos) subsumíveis à noção de posse.

15. Face ao exposto, verifica-se a oposição de acórdãos entre a doutrina perfilhada pelo Acórdão recorrido e os Acórdãos fundamento, quanto à resolução da questão de direito que é submetida à apreciação de Vossas Excelências, sendo que aquele Acórdão violou, entre outros, o disposto nos artºs 410º, 755º, 1251º, 1264º, 1268º do Código Civil, 374º e segs do Código das Sociedades Comerciais e 5º do Código do Registo Predial.

16. A aplicação da doutrina fixada nos Acórdãos fundamento à situação fáctica *sub judice* permitirá ao Tribunal dar como demonstrada a posse e, portanto, julgar procedentes os Embargos de Terceiro deduzidos.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 333 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. Não se verifica uma efectiva oposição entre a decisão recorrida e os acórdãos fundamento invocados, pelo que o recurso deve ser julgado findo.

SEM PRESCINDIR

2. A questão nuclear nos presentes autos consiste na verificação da posse da Recorrente, isto é, numa questão de facto e não de direito.

3. A Recorrente não conseguiu fazer prova da sua qualidade de possuidora.

4. As questões suscitadas no recurso visam contornar esse decaimento em sede probatória, sem qualquer sucesso.

5. De facto, toda a argumentação da Recorrente relativa à valorização da prova documental visa precisamente a reapreciação dos factos assentes e a sua alteração.

6. Essa reapreciação é inadmissível na presente sede através do presente recurso, atento o disposto no artº 26º, b) do E.T.A.F.

7. A decisão recorrida entendeu que o conceito de terceiro para efeito de registo era inaplicável nos presentes autos, por a Recorrente ter adquirido a propriedade do bem penhorado após a penhora.

8. No entanto, admitiu que o conceito de terceiro válido é o constante do Acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 3/99, de 18 de Maio de 1999.

9. Não é exacto, pois, que tenha sido perfilhado concepção de terceiro distinta dos acórdãos - fundamento ou dito acórdão uniformizador de jurisprudência.

10. O conceito de posse adoptado no acórdão recorrido é idêntico aos dos julgados ditos em oposição.

11. A Recorrente apenas não conseguiu fazer prova dos factos que invoca em demonstração da sua posse, sendo essa falta que justifica a improcedência dos embargos.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, por não existir oposição de julgados.

Notificadas as partes sobre esta questão (cfr. artº 704º do CPC), nenhuma delas se pronunciou sobre a mesma.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Foi instaurado processo de execução fiscal, n.º 3590-96/101058.1 e apensos, sendo o executado UNIPAVA - União das Padarias Varela Lda., por dívidas à Segurança Social, no valor de 87.451,21 €.

2. No âmbito dessa execução, o órgão de execução fiscal procedeu à penhora do prédio urbano, composto de edifício destinado à indústria de padaria e moagem de cereais, com o art. 457º, descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Famalicão, com o n.º 00053/170288 (fls. 82 e 83 dos autos);

3. O órgão de execução fiscal procedeu a duas penhoras do referido prédio, uma foi feita em 11.02.1999 no valor de 1 403 617$00 (Ap. 29/191099) e outra 03.04.2002, no valor de 87.451,21€ (Ap. 54/030402);

4. A embargante é uma sociedade anónima e tem por objecto a compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, e arrendamento dos bens imóveis;

5. Parte do imóvel encontrava-se arrendado à sociedade Verdeuro - Soc. de Construções, Lda.;

6. A sociedade Verdeuro - Soc. de Construções, Lda. procedeu ao pagamento das rendas, à embargante, desde Junho a Setembro de 2000;

7. Em Junho de 2001, requereu o registo provisório da aquisição do prédio (Inscrição G-4) nos termos da alínea g) do n.º 1 do art. 92º a favor a embargante, por compra (Ap. 45/190001 o qual caducou);

8. A embargante e o executado, em 04.04.2002, celebraram escritura pública de compra e venda daquele imóvel, pelo preço de 349.158,53 €, no Cartório Notarial de Barcelos, a qual foi ratificada em 08.08.2003;

9. Para a celebração da escritura pública, foi exibida certidão de teor da descrição predial e seus registos, emitida em 09.08.2001, pela Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Famalicão, renovada em 11.03.2002; (fls. 19 a 22 dos autos);

10. O registo do imóvel, na Conservatória do Registo Predial, foi requerido pela embargante em 10.10.2003;

11. A embargante teve conhecimento da existência da penhora em 22.12.2003;

12. A presente impugnação foi intentada em 13.01.2004.

Resultou a convicção do tribunal da análise dos documentos constantes dos autos que não foram impugnados.

FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provaram os factos vertidos sob os artigos 5º a 17º, 19º, 38º a 43º da douta petição.

As demais asserções integram antes conclusões de facto e/ou direito, pelo que não incumbe pronúncia nesta sede.

A não consideração de tais factos como provados ficou a dever-se a incongruência dos factos e dos depoimentos das testemunhas inquiridas.

O documento de fls. 23 é uma fotocópia de um documento particular - designado contrato promessa de compra e venda - que em qualquer altura poderia ter sido elaborado, pois dele não consta o pagamento do Imposto de Selo, nos termos da Tabela Geral de Imposto de Selo à data em vigor, bem como não se encontram reconhecidas as assinaturas dos outorgantes.

Não pode colher como elemento de prova o facto de a partir de 31.12.2001, a embargante passar a fazer constar o imóvel no Balanço e no Relatório de contas do exercício de 2001.

Assim como o facto da embargante ter recebido as rendas, da sociedade Verdeuro – Soc. de Construções, Lda, durante quatro meses, não é sinal inequívoco de posse mas sim pode derivar de qualquer outro negócio existente entre a embargante e a executada.

O depoimento das testemunhas (fls. 137 a 139) não é suficiente para colmatar todas estas deficiências da prova documental, acresce que a sua credibilidade sempre ficaria abalada pelo interesse profissional, que têm na causa. Sendo certo que Francisco Ribeiro é o Presidente da Assembleia geral da embargante, Luís Sousa, engenheiro, e director geral da sociedade Construtora Ferreira, Lda. em que a embargante participa no capital e ainda a Mª Cristina Branco, Técnica Oficial de Contas, trabalha na embargante desde 2001.

Acresce ainda, que as testemunhas prestaram os depoimentos em termos vagos e genéricos não precisando nem concretizando qualquer acto inerente à posse.

3 – Antes de nos debruçarmos sobre a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer, uma outra importa dilucidar.

Como vimos supra, a recorrente e pelas razões ali referidas, identificou como fundamento do presente recurso vários acórdãos, alegando que no acórdão recorrido se suscitavam várias questões distintas, correspondendo cada um desses arestos a cada uma dessas questões.

A este propósito, escreve o Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, Vol. II, 5ª ed., pág. 801, que "No caso de no acórdão recorrido se conter mais que uma decisão distinta e o recurso se reportar a todas elas deverá ser indicado um acórdão em oposição relativamente a cada uma das questões (ou um que contenha decisões opostas também sobre as várias questões).

Como decorre do teor literal dos arts. 22.º, alíneas a), a´) e a´´), e 30.º, alíneas b) e c), do ETAF de 1984 em que, relativamente ao acórdão invocado como fundamento do recurso se fazem referências, no singular, a «acórdão», apenas pode ser invocado como fundamento do recurso um só acórdão anterior que esteja em oposição com o recorrido, relativamente à mesma questão jurídica. O mesmo sucede à face do ETAF de 2002, pois os recursos para uniformização de jurisprudência referidos na alínea b), do n.º 1 do seu art. 27.º têm por fundamento contradição entre dois acórdãos, como se refere nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 152.º do CPTA.

Por isso, as referências a acórdãos, no plural, que são utilizadas nos n.ºs 1 e 2 deste artigo 284.º deverão ser entendidas como reportando-se aos casos em que existam duas ou mais questões decididas no acórdão recorrido relativamente às quais o recorrente entende que este está em oposição com os arestos anteriores...

As razões que justificam tal posição são de prevenção contra abusos na utilização dos recursos por oposição de julgados, pretendendo-se evitar que os recorrentes obriguem o Supremo a ter de apreciar, caso a caso, a eventualidade de o acórdão recorrido estar em contradição com uma grande quantidade de acórdãos, que podiam mesmo ser centenas ou milhares, se não existisse qualquer limitação quantitativa.

Por outro lado, a indicação de um acórdão em oposição bastará para que o Supremo tenha de apreciar a questão, pelo que, se ele existir e o recorrente fizer as suas escolhas com o cuidado exigível, não será prejudicado nos seus direitos de colocar ao Supremo a apreciação de todas as questões que tenham sido objecto do acórdão recorrido".

Daqui ressalta, assim, que como fundamento do recurso apenas pode ser invocado um só acórdão, a não ser que o acórdão contenha mais do que uma questão distinta, caso em que pode ser invocado para esse efeito um acórdão em oposição a cada uma dessas questões.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, o acórdão recorrido elegeu como questão fulcral do recurso a pretensão da recorrente em que "baseia a posse que deteria sobre o bem imóvel penhorado pela AT", uma vez que das conclusões da sua motivação do recurso aquele já não esgrimia com o argumento da propriedade, transcrevendo de seguida a fundamentação da sentença recorrida.

Ora e como se pode ver da sua leitura, os arestos de 2/5/01, de 10/4/02 e 27/9/00 prolatados por esta Secção do STA, in recs. nºs 25.843, 26.295 e 23.287, respectivamente e de 26/4/06 prolatado pelo TCAN, in rec. n.º 468/04 (vide fls. 264 e 265), agora indicados como fundamento, abordam apenas e do mesmo modo a referida questão da posse, não se fazendo ali referência a nenhuma das sub-questões suscitadas pela recorrente na sua motivação do recurso, salvo no que ao conceito de terceiro diz respeito, tratada no aresto de 27/9/00.

Assim sendo e pelas razões supra expostas, no caso dos autos, apenas vamos ter em consideração os acórdãos de 10/4/02, in rec. n.º 26.295 e de 27/9/00, in rec. n.º 23.287 identificados, pela recorrente, como fundamento do presente recurso.

4 – Aqui chegados, apreciemos então a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer.

Como vimos, alega aquele Ilustre Magistrado que o presente recurso deve ser julgado findo, uma vez que inexiste oposição de julgados.

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 2004, 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.

5 – Desde logo, importa referir que os acórdãos tidos por fundamento já transitaram em julgado.

O acórdão recorrido assentou que, face ao teor das conclusões da sua motivação do recurso, a recorrente já não vem esgrimir a questão da propriedade do imóvel penhorado, subsistindo, apenas as conclusões relativas a sua posse - o que é reconhecido, também, pela recorrente na sua motivação do recurso.

Que assim é demonstram-no os factos enumerados como provados e não provados, bem como o discurso fundamentador da decisão.

Daquele elenco e para alem dos factos provados, consta que "…o documento de fls. 23 é uma fotocópia de um documento particular - designado contrato promessa de compra e venda - que em qualquer altura poderia ter sido elaborado, pois dele não consta o pagamento do Imposto de Selo, nos termos da Tabela Geral de Imposto de Selo à data em vigor, bem como não se encontram reconhecidas as assinaturas dos outorgantes.

Não pode colher como elemento de prova o facto de a partir de 31.12.2001, a embargante passar a fazer constar o imóvel no Balanço e no Relatório de contas do exercício de 2001.

Assim como o facto da embargante ter recebido as rendas, da sociedade Verdeuro - Soc. de Construções, Lda, durante quatro meses, não é sinal inequívoco de posse mas sim pode derivar de qualquer outro negócio existente entre a embargante e a executada.

O depoimento das testemunhas...não é suficiente para colmatar todas estas deficiências da prova documental, acresce que a sua credibilidade sempre ficaria abalada pelo interesse profissional, que têm na causa…".

Adiante, ao fundamentar a decisão, afirma o aresto recorrido:

"…No que concerne à posse o embargante baseia-se essencialmente, na existência de um contrato-promessa, nos recebimentos da renda de um inquilino e no registo no Balanço e no Relatório de Contas da embargante do imóvel, que na sua perspectiva configuram a posse…

A embargante alega que celebrou um contrato promessa de compra e venda em 15.05.02 do imóvel e a partir daí esteve na sua posse, nomeadamente recebeu a renda do inquilino que aí se encontrava. E que a partir de 31.12.2001 o imóvel passou a constar da sua contabilidade e do Relatório de Contas…

Ora, traduzindo-se a posse numa relação material, num poder físico, ela só pode reportar-se a coisas no sentido de bens materiais e corpóreos relativamente aos quais há a possibilidade dessa manifestação fáctica, directa e imediata perceptível ao ser humano.

Tais elementos não se mostram apurados no caso presente pois, o embargante não logrou provar que exerceu, na data anterior à escritura, sobre prédio urbano os poderes próprios de um proprietário, à vista de todos, sem oposição de quem quer que seja (corpus) e convictos de lhes assistir tal direito (animus)".

Quanto ao acórdão tido por fundamento (Acórdão de 10/4/02), em sede de julgamento sobre a matéria de facto, na parte que agora interessa, limitou-se a dar como provado que a embargante celebrou com a executada um contrato-promessa de compra e venda de um imóvel urbano, que posteriormente foi penhorado e que a partir da assinatura do referido contrato a embargante desfrutou do imóvel como se coisa própria fosse, "tendo nele efectuado obras de acabamento, instalando portões e utilizando-a como arrecadação e armazém bem como garagem dos seus carros e dos seus sócios".

Depois, fundamentando a decisão:

"A embargante baseia a sua posse primacialmente no título que lhe deu a possibilidade de ocupação do imóvel em causa. O contrato-promessa de compra e venda...

E os poderes que o promitente-comprador exerce de facto sobre a coisa, sabendo que ela ainda não foi comprada, não são os correspondentes ao direito do proprietário adquirente, mas os correspondentes ao direito de crédito do promitente-adquirente perante o promitente-alienante ou transmitente.

Se este direito de crédito à venda da coisa, mesmo quando haja tradição dela, não goza sequer de eficácia real, senão nos termos excepcionais previstos e regulados no art. 413º do CC, não se compre-

enderia que esse precário direito se convertesse num verdadeiro direito real como a posse pelo simples facto da entrega antecipada da coisa".

E, adiante:

"Tendo em conta que no probatório da sentença recorrida se mostra estabelecido sem oposição da recorrente -, que a partir da assinatura do contrato-promessa, a fracção foi entregue ao recorrido e que este passou a desfrutá-la "como se coisa própria fosse "- isto é, que possuía a fracção em nome próprio – é de concluir…que a penhora ofende e é incompatível com tal direito…

Admite-se, é certo, que a posição do promitente comprador se possa em circunstâncias excepcionais converter, havendo a entrega da coisa, numa verdadeira situação possessória. São concebíveis todavia segundo os mesmos Autores (Pires de Lima e Antunes Varela) situações em que a situação jurídica do promitente-comprador preenche excepcionalmente todos os requisitos de uma verdadeira posse. Suponha-se, por exemplo, que havendo sido paga já a totalidade do preço ou que, não tendo as partes o propósito de realizar o contrato definitivo…a coisa é entregue ao promitente-comprador como se fosse sua já e que, neste estado de espírito, ele pratica sobre ela diversos actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade. Tais actos não são realizados em nome do promitente-vendedor, mas sim em nome próprio, com intenção de exercer sobre a coisa um verdadeiro direito real. O promitente comprador actua aqui, uti dominus, não havendo, por conseguinte, qualquer razão para lhe negar o acesso aos meios de tutela da posse…

E a estes casos, que não são compreensivelmente exaustivos, deverá juntar-se a situação descrita nos autos: o pagamento da quase totalidade do preço, com reiteradas diligências no sentido de formalizar o contrato de compra e venda, e o exercício, por parte da embargante, de diversos actos materiais correspondentes ao exercício do direito de propriedade, praticados em nome próprio.

Concluímos, assim, que, na hipótese concreta dos autos, a embargante tem a posse do prédio urbano em causa".

Sendo assim, os dois acórdãos em confronto partiram de realidades de facto diferentes:

Num caso - o acórdão recorrido - não se provou que a embargante tivesse celebrado um contrato--promessa de compra e venda, nem tão pouco que a recorrente exerceu, na data anterior à escritura, sobre o imóvel em causa os poderes próprios de um proprietário, à vista de toda a gente, sem oposição de quem quer que fosse (corpus) e convicta de lhe assistir tal direito (animus).

No outro - o acórdão fundamento - para além de ter sido dado como provado que o embargante celebrou um contrato-promesa de compra e venda, ficou também provado que, a partir da assinatura desse contrato-promessa, aquele passou a desfrutar do imóvel em causa como se coisa própria fosse, tendo nela efectuado obras de acabamento, instalando portões e utilizando-o como garagem dos seus carros e dos seus sócios.

Aliás, neste aresto nada se diz a propósito dos requisitos da validade do contrato-promessa, não tendo sido ali abordada tal questão, ao contrário do que a recorrente alega.

6 – Por último e quanto à questão do conceito de terceiro para efeito de registo, como vimos no acórdão recorrido circunscreveu-se a questão a conhecer à prova da posse do imóvel penhorado pela Administração Fiscal, uma vez que a recorrente, nas conclusões da sua motivação do recurso, já não vem esgrimir com o argumento da propriedade, o que bem se compreende, "uma vez que os embargos não servem para defender o direito, porventura incompatível com a penhora, adquirido só depois da sua realização", acrescentando, assim, que "são inócuas as considerações tecidas nas conclusões das alegações do presente recurso em torno do conceito de "terceiro para efeitos de registo", ainda que se possa conceder no seu acerto", passando a conhecer, apenas, daquele fundamento.

Já o acórdão tido por fundamento (Acórdão de 27/9/00) abordou a questão para dizer que, no caso em apreço, se encontravam preenchidos os pressupostos legais da procedência dos embargos de terceiro. "Daí que resultem absolutamente ineficazes, em sede de impugnação do decidido, as doutas considerações aduzidas pela Recorrente nas alegações e conclusões do recurso jurisdicional quanto à problemática da obrigatoriedade do registo de aquisição do direito de propriedade sobre imóveis e do valor do facto registando relativamente a terceiros, já mediante invocação do acórdão unificador de jurisprudência do STJ n.º 15/97.

Aresto que se mostra, aliás, revisto - cfr. acórdão n.º 3/99 do Supremo Tribunal de Justiça…

Nele não se incluindo, como já antes se sustentava, o exequente que nomeia bens à penhora e o anterior adquirente desses bens…".

Deste modo, o que se lê no acórdão recorrido sobre o conceito de terceiro, nomeadamente, que face ao que consta do probatório "são inócuas as considerações tecidas nas conclusões das alegações do presente recurso em torno do conceito de "terceiro para efeitos de registo", é um mero obiter dictum, integra o discurso argumentativo mas não constitui pronúncia decisória sobre a questão decidida e que tem a ver, como referimos supra, com a prova da posse do imóvel em causa.

Ora, como vem repetidamente afirmando a jurisprudência deste Tribunal, à semelhança, aliás, da do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo (vejam-se, a título exemplificativo, deste último, os acórdãos de 7 de Maio de 1996 e 16 de Junho de 2005, nos processos nºs 37418 e 47182, respec-

tivamente; e, do contencioso tributário, os de 2 e 5 de Maio de 2007, aquele no processo n.º 51/07 e este no n.º 174/07), a oposição entre dois acórdãos deve residir no seu segmento decisório, sendo irrelevantes as afirmações porventura contraditórias feitas no desenrolar do discurso argumentativo, com carácter de mero obiter dictum, ou seja, que não sejam tomadas em conta na decisão, influenciando o seu sentido.

Em conclusão: não existe, assim, oposição entre os arestos em confronto.

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

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

Lisboa, 20 de Janeiro de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — António José Martins Miranda de Pacheco — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Domingos Brandão de Pinho — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves — Dulce Manuel da Conceição Neto — Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 24 de Fevereiro de 2010.

Assunto:

Retenção na fonte. Dupla tributação. Aplicação retroactiva do disposto nos n.os 4 do artigo 90.º e 6 do artigo 90.º-A do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007.

Sumário:

I — Quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada, não existe obrigação de retenção na fonte de IRC (artigo 90.º-A, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

II — Os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido (n.º 2 do mesmo artigo).

III — Quando tal prova não seja efectuada, o substituto tributário que não tenha efectuado a retenção fica desobrigado da entrega do imposto que deveria ter sido deduzido, desde que comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

IV — Este regime é de aplicação retroactiva, por força do disposto no n.º 4 do seu artigo 48.º da Lei n.º 67-A/2007.

Processo n.º 732/09-50.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Dragamais — Sociedade de Dragagens, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA, interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, do Acórdão da Secção do Contencioso do Tribunal Central Administrativo Sul, de 16 de Setembro de 2008, que negou provimento a um recurso por si apresentado e confirmou a decisão do Mmª Juiz do TAF de Almada, que determinou a anulação da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios relativos ao exercício de 1998.

O recorrente invoca como fundamento do recurso, oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão datado de 16/01/2008, prolatado por esta Secção do STA no Recurso n.º 0381/07 (fls. 168 a 174)

2. Por despacho do Excelentíssimo Relator do Tribunal Central Administrativo Sul considerou-se verificada a existência da alegada oposição de julgados e foi ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT.

3. A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

a) O Acórdão recorrido (de 16/09/2008) considerou que na falta de legislação sobre a obrigatoriedade de apresentação do original do certificado de residência do beneficiário dos rendimentos, em país contratante de Convenção para evitar a dupla tributação, ou apresentação tardia do referido certificado, não fazia precludir a aplicação do mecanismo da isenção de retenção.

b) O acórdão fundamento do STA considerou que, à data em que se verificaram os factos tributários (o primeiro período contratual consumou-se em 30/11/94 e o segundo em 31/12/94 – cfr. alínea B)), a recorrente não conseguiu provar que a empresa de onde provêm os royalties tinha residência na Dinamarca. Tal prova só a conseguiu fazer mais tarde através dos documentos juntos a fls. 44 a 47, que datam de 29/3/95.

c) Entende a recorrente que deve ser adoptada no presente recurso a interpretação da lei adoptada no acórdão fundamento, pelo que a decisão recorrida deve ser revogada e substituída por outra que considere que o benefício da redução do imposto em causa depende da tempestiva prova da qualidade de residente no país do beneficiário das royalties.

4. Em contra alegações, a requerida "Dragamais – Sociedade de Dragagens, Lda", veio concluir pela forma seguinte:

1ª). Com efeito, atentos os argumentos expostos, a Recorrida não pode deixar de reconhecer que o entendimento que deverá merecer acolhimento, por ser o único que se adequa à lei em vigor à época dos factos tributários em causa, é o que consta da decisão emanada pelo TCAS ("Acórdão Recorrido") datado de 16/09/2008.

2ª). Decorre da prova exaustivamente efectuada no processo, que a entidade beneficiária do rendimento era, efectiva e inequivocamente, residente no país em questão no exercício de 1998, encontrando-se portanto verificados todos os pressupostos materiais legalmente exigidos, de que depende o seu direito à aplicação das regras constantes dos referidos instrumentos de Direito Internacional aos rendimentos obtidos em Portugal pelas entidades não residentes, para efeitos fiscais, em território português.

3ª). Por conseguinte, a Recorrida não pode deixar de salientar que a exigência formulada decorre do puro arbítrio da Administração Fiscal Portuguesa, não se fundando no texto e muito menos no espírito dos diplomas jurídicos vinculativos que regem a situação.

4ª). Assim, entende a Recorrida que a Administração Fiscal adopta uma atitude "formalista", que inclusivamente sobrepõe a uma realidade material inequívoca, meros requisitos formais, contrariando assim um dos princípios basilares do ordenamento jurídico-tributário português.

5ª). Resultando num procedimento que redunda numa injustificável e flagrante injustiça, tanto maior quanto decorre da invocação de um requisito formal que não encontra qualquer fundamento nos instrumentos jurídicos vinculativos,

6ª). Finalmente, mesmo que não procedessem todos os demais argumentos a propósito da rectidão do procedimento da Recorrida, prontamente reconhecido por dois doutos Tribunais que ao caso concreto se pronunciaram, importa, igualmente, observar que não existiu qualquer lesão dos interesses da Fazenda Pública, pelo que não pode deixar de considerar a Recorrida que o entendimento das autoridades fiscais portuguesas consignado na liquidação de imposto e juros compensatórios impugnada consubstancia uma violação do primado da Lei.

7ª). Pelo que deve perfilhar-se o entendimento de que na falta de legislação sobre a obrigatoriedade de apresentação do original do certificado de residência do beneficiário dos rendimentos, em país contratante de Convenção para evitar dupla tributação internacional, ou a apresentação tardia do referido certificado, não afasta ou preclude a aplicação do mecanismo de limitação da retenção na fonte previsto na referida Convenção.

8ª). Não podendo, por conseguinte, acolher-se o entendimento acolhido no Acórdão do STA, proferido em 16/01/2008, 2ª. Secção, no Processo 0381/07, de que na ausência de alegada prova, isto é da apresentação do certificado, à data em que se verificaram os factos tributários, nenhuma consequência desfavorável se pode retirar sobre a actuação da Administração Fiscal.

9ª). Nem a conclusão por este Venerando Tribunal defendida que, da falta de apresentação do certificado até à data da entrega do imposto retido nos cofres do Estado por parte da entidade pagadora dos rendimentos, não pode ser assacado qualquer vício de legalidade sobre as liquidações adicionais de imposto e juros compensatórios que a Administração Fiscal entenda, entretanto, dever emitir, como consequência, precisamente, dessa falta de apresentação do certificado.

10ª). Devendo, em consequência, consagrar-se o entendimento adoptado pelo Acórdão Recorrido do TCAS, datado de 16/09/2008.

5. O Excelentíssimo Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

"*1. Pressupostos para o seguimento do recurso*

I. "*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 (artº. 27º, alínea b) ETAF vigente; artº. 152º, n.º 1 al a) CPTA)"

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição 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 19.532; 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 a edição 2007 Volume II p. 809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87.156).

II. No caso em análise as Convenções para evitar a dupla tributação (CDT) celebradas entre Portugal e o Reino Unido (aplicada no acórdão recorrido) e entre Portugal e a Dinamarca (aplicada no acórdão fundamento) foram aprovadas para vigorar na ordem jurídica nacional por instrumentos distintos.

No entanto prevêem idêntica regulação da tributação dos royalties de que são beneficiárias sociedades residentes no outro Estado contratante, com uma divergência irrelevante quanto à taxa máxima de tributação (artº. 12º CDT Portugal/Reino Unido 5%; artº. 12º, n.º 2 CDT Portugal/Dinamarca 10%)

III. Verifica-se oposição de acórdãos quanto à questão fundamental de direito, nos seguintes termos:

-Acórdão recorrido:

A prova da qualidade de residente no outro Estado contratante da sociedade beneficiária dos royalties pode ser apresentada após a colocação dos rendimentos à disposição do titular

-Acórdão fundamento:

A prova da qualidade de residente no outro Estado contratante da sociedade beneficiária dos royalties não pode ser apresentada posteriormente à data dos factos tributários (serviços prestados geradores do rendimento) e, por maioria de razão, não pode ser apresentada posteriormente à data da colocação dos rendimentos à disposição do titular.

2.Conflito de jurisprudência

Deve ser resolvido no sentido da adesão à doutrina do acórdão fundamento.

Argumentário:

a) a obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data da colocação dos rendimentos à disposição do titular (artº. 88º, n.º 6 CIRC)

b) a isenção, total ou parcial, de rendimentos sujeitos a tributação na fonte depende da prova, perante a entidade pagadora dos rendimentos, dos pressupostos da isenção (artº. 9º, n.º 1 DL n.º 215/89, 1 Julho revogado pelo art. 4º DL n.º 198/2001, 3 Julho mas vigente nas datas em que os rendimentos foram colocados à disposição das sociedades beneficiárias)

c) o regime actual de dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes consagra a doutrina do acórdão fundamento e disciplina com rigor a apresentação de prova e os efeitos da sua omissão, nos seguinte termos (artº. 90º-A CIRC- redacção da Lei n.º 67-A/2007, 31 Dezembro):

- obriga à prova da verificação dos pressupostos que resultem de convenção destinada a evitar a dupla tributação até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido

- obriga o substituto tributário à entrega da totalidade do imposto quando aquela prova não tenha sido produzida até ao termo do prazo

- permite à entidade beneficiária dos rendimentos (mas não à entidade obrigada à retenção na fonte) solicitar o reembolso total ou parcial do imposto retido na fonte, quando não tenha sido efectuada a prova nos prazos e condições estabelecidos, mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo Ministro das Finanças.

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

O acórdão recorrido deve ser revogado e substituído por acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, por adesão à doutrina do acórdão fundamento".

6. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

7. O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

A) Em Dezembro de 1998 a impugnante pagou a título de "royalties" à sociedade "ARC MARINE LTD", com sede no Reino Unido, no montante de € 218.373,54 e efectuou retenções na fonte do montante de € 10.918,68 (Cfr. documentos a fls. 41 do Processo Administrativo).

B) A impugnante efectuou retenção na fonte sobre as quantias mencionadas na alínea anterior à taxa de 5%, com base no artigo 4º da Convenção Bilateral para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino Unido (Cfr. documentos a fls. 43 do Processo Administrativo).

C) Em 18/05/1999 a impugnante entregou com referência ao exercício de 1998, a declaração modelo 130, relativamente aos montantes mencionados em A) (Cfr. documentos a fls. 43 do Processo Administrativo).

D) A Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais efectuou uma análise interna à declaração modelo 130 mencionada na alínea anterior que originou correcções ao IRC de 1998 da impugnante por considerarem que se verificavam "inexactidões" na aplicação dos preceitos constantes nas Convenções Sobre Dupla Tributação, por parte das entidades devedoras de rendimentos a não residentes, porquanto não fizeram acompanhar as declarações modelo 130 dos documentos de prova autenticados pelas Autoridades Fiscais do Estado da residência, conforme disposto no n.º 1 do artº. 9º do DL n.º 215/89, de 1 de Julho, documentos esses que entendem que habilitam efectivamente as entidades devedoras à aplicação das normas das CDT (Cfr. documentos a fls. 43 a 46 do Processo Administrativo).

E) A administração tributária entendeu que a impugnante havia indevidamente retido o imposto à taxa de 5%, quando deveria ter aplicado a taxa de 15%, nos termos do art.º 69.º CIRC, e apurou a diferença de imposto no montante de € 21.837,35 (Cfr. documentos a fls. 43 a 46 do Processo Administrativo).

F) Na sequência das correcções mencionadas na alínea anterior foi efectuada a liquidação n.º 6420003223, emitida em 20/11/2002, donde resultou imposto a pagar no montante de € 21.837,35, acrescido de € 8.375,97 euros de juros compensatórios, o que perfaz o montante global de € 30.213,32 euros, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 06/01/2003 (Cfr. documento a fls. 41 dos autos).

G) Em 08/04/2003 a impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação mencionada na alínea anterior (Cfr. documentos a fls 3 do Processo Administrativo).

H) Em 03/01/2005, foi proferido despacho pelo chefe de divisão de justiça tributária, no uso de poderes delegados que indefere a reclamação graciosa com fundamento no projecto de decisão de 16/11/2004, considerando que "... se a "convenção" define os requisitos substanciais da limitação cabe ao direito interno definir os requisitos para a sua aplicação. Na falta de normativos legais que refiram esses requisitos formais, a Administração Fiscal definiu-os e divulgou-os através de Doutrina Administrativa (circular 1/72,..) (…)" e que "Para que possa ser justificada a taxa referida na convenção é necessário que exista o respectivo formulário, na data em que se cumpra o prazo para a entrega do imposto retido na fonte, nos cofres do estado", e, em síntese na "inexistência de documentos formais...."(Cfr. documentos a fls. 56 a 61 e 72 e ss do Processo Administrativo).

I) Em 11/01/2005 foi assinado o aviso de recepção referente ao ofício n.º 1668 que notifica a impugnante do indeferimento da reclamação graciosa (Cfr. documentos a fls. 76 e 77 do Processo Administrativo).

J) A impugnação foi apresentada em 27/01/2005 (Cfr. fls. l dos autos),

K) A impugnante apresentou junto dos serviços da administração tributária um certificado de residência fiscal no Reino Unido, da sociedade "ARC MARINE LTD", confirmado pelas autoridades fiscais do Reino Unido em 10/09/1998 (Cfr. documento a fls. 60 dos autos).

8 – Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho reconhecendo a alegada oposição de acórdãos, importa apreciar os respectivos requisitos, uma vez que aquele despacho não faz caso julgado.

O presente processo iniciou-se no ano de 2005, 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.

Como bem refere o Ex.mo Magistrado do MºPº neste Tribunal:

"*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 (artº. 27º, alínea b) ETAF vigente; artº. 152º, n.º 1 al a) CPTA)"

As Convenções para evitar a dupla tributação (CDT) celebradas entre Portugal e o Reino Unido (aplicada no acórdão recorrido) e entre Portugal e a Dinamarca (aplicada no acórdão fundamento) foram aprovadas para vigorar na ordem jurídica nacional por instrumentos distintos.

No entanto prevêem idêntica regulação da tributação dos royalties de que são beneficiárias sociedades residentes no outro Estado contratante, com uma divergência irrelevante quanto à taxa máxima de tributação (artº. 12º CDT Portugal/Reino Unido 5%; artº. 12º, n.º 2 CDT Portugal/Dinamarca 10%)"

Ora, perante questão de direito idêntica, o tribunal recorrido decidiu que a prova da qualidade de residente no outro Estado contratante da sociedade beneficiária dos royalties, pode ser apresentada após a colocação dos rendimentos à disposição do titular

Já no acórdão fundamento se decidiu que a prova da qualidade de residente no outro Estado contratante da sociedade beneficiária dos royalties, não pode ser apresentada posteriormente à data dos factos tributários (serviços prestados geradores do rendimento) e, por maioria de razão, não pode ser apresentada posteriormente à data da colocação dos rendimentos à disposição do titular.

Quer isto então dizer que, perante questão fáctica idêntica e no âmbito da mesma questão fundamental de direito, ambos os acórdãos decidiram em sentido oposto. Pelo exposto, ocorre a oposição de julgados.

Posto isto, cumpre conhecer da questão que constitui o objecto do presente recurso.

8. A questão a decidir no presente recurso consiste em saber se, para efeitos de benefício fiscal previsto na Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre o Reino Unido e Portugal, relativo a retenção na fonte, a prova da qualidade de residente no outro Estado contratante da sociedade beneficiária dos royalties pode ser apresentada após a colocação dos rendimentos à disposição do titular - como se decidiu no acórdão recorrido –, ou se tal prova não pode ser apresentada posteriormente à data dos factos tributários (serviços prestados geradores do rendimento) e, por maioria de razão, não pode ser apresentada posteriormente à data da colocação dos rendimentos à disposição do titular – como se decidiu no acórdão fundamento.

A recorrente Fazenda Pública, entende que deve seguir-se a doutrina do acórdão fundamento no sentido de que o benefício dependia da verificação dos pressupostos legais à data do facto tributário. Uma vez que a prova da residência da empresa que prestou o serviço só ocorreu posteriormente à retenção, não é aplicável a respectiva Convenção.

Neste sentido se pronunciou também o MºPº, como se referiu.

A recorrida, por sua vez, defende entendimento contrário, expresso no acórdão recorrido, com os seguintes fundamentos:

Decorre da prova exaustivamente efectuada no processo, que a entidade beneficiária do rendimento era, efectiva e inequivocamente, residente no país em questão no exercício de 1998, encontrando-se portanto verificados todos os pressupostos materiais legalmente exigidos, de que depende o seu direito à aplicação das regras constantes dos referidos instrumentos de Direito Internacional aos rendimentos obtidos em Portugal pelas entidades não residentes, para efeitos fiscais, em território português.

Por conseguinte, a exigência formulada pela Administração Tributária constitui puro arbítrio, não se fundando no texto e muito menos no espírito dos diplomas jurídicos vinculativos que regem a situação.

8.1. Esta questão foi conhecida por este Tribunal e Secção em três recentes arestos, a saber: Acórdão de 21.10.2009 – Recurso n.º 518/09, Acórdão de 28.10.2009 -Recurso n.º 477/09 e Acórdão de 18.11.2009 – Recurso n.º 588/09.

A argumentação comum a todas estas decisões, pode encontrar-se na transcrição do Acórdão de 28.10.2009 citado, onde se escreveu:

"3 – Como resulta da matéria de facto fixada, a Administração Tributária entendeu que, para beneficiar das taxas reduzidas previstas nas Convenções sobre Dupla Tributação, a Impugnante deveria ter feito acompanhar os pagamentos a entidades não residentes em Portugal (residentes na Alemanha, no Reino Unido e na Espanha) de um formulário de modelo apropriado devidamente certificado pelas autoridades tributárias até ao termo do prazo estabelecido para entrega do imposto, o que não aconteceu, pelo que é de afastar a possibilidade de accionar a Convenção para evitar a dupla tributação.

Na sequência desse entendimento, a Administração Tributária efectuou uma liquidação adicional relativa a retenções na fonte de IRC.

Na sentença recorrida, concordou-se com a posição assumida pela Administração Tributária, fazendo-se aplicação do disposto nos n.ºs 2 a 4 do art. 90.º do CIRC, na redacção vigente em 2003 (introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro), estabeleciam o seguinte:

2 – Não existe ainda obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 88.º, quando os sujeitos passivos beneficiem de isenção total ou parcial ou, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

3 – Nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais de que depende a isenção ou dos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação, consistindo neste último caso, na apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência.

4 – Quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

Entendeu-se na sentença recorrida, em suma, na esteira de jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que, não tendo a Impugnante feito a prova exigida pelo referido n.º 3 até ao termo do prazo estabelecido para entrega do imposto a prova da verificação dos pressupostos de aplicação das convenções para evitar a dupla tributação, ela ficara obrigada a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido, como se estabelece no n.º 4.

No entanto, como bem referem a Recorrente e o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, no n.º 4 do seu art. 48.º, determina a aplicação retroactiva do regime por ela introduzido nos arts. 90.º, n.º 4, e 90.º-A n.º 6.

Nesta redacção de 2007, a situação está prevista neste artº. 90.º-A, em cujos n.ºs 1, 2, 3, 5 e 6 se estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

1 – Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

2 – Nas situações referidas no número anterior, bem como na alínea g) do n.º 2 do artigo 80.º, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência;

(...)

3 – Os formulários a que se refere o número anterior, devidamente certificados, são válidos por um período máximo de:

5 – Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, e, bem assim, nos casos previstos nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei

6 – Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

Como resulta destas disposições, embora a não apresentação do formulário referido na alínea a) do n.º 2, pelos beneficiários dos rendimentos, até ao termo do prazo estabelecido para entrega do imposto gere as obrigações de o substituto tributário efectuar a retenção de IRC e, quando não a tiver efectuado, entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido, admite-se, no n.º 6, que esta responsabilidade seja afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento referido no n.º 2 a verificação dos pressupostos para dispensa e retenção.

Por outro lado, o artº. 48.º, n.º 4, da referida Lei n.º 67-A/2007, estabelece o seguinte:

"4 – O afastamento da responsabilidade prevista no n.º 4 do artigo 90.º e no n.º 6 do artigo 90.º-A do Código do IRC, na redacção que lhes foi dada pela presente lei, é aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da mesma, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, excepto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação".

Assim, o afastamento da responsabilidade do substituto tributário previsto naquele n.º 6 do artº. 90-A é de aplicação retroactiva, excepto se tiver havido lugar ao pagamento do imposto e não estiver pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação.

4 – No caso em apreço, verifica-se uma situação a que é aplicável este n.º 6 do artº. 90.º-A.

Na verdade, os artºs 7.º das Convenções para evitar dupla tributação entre Portugal e Alemanha (aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho), França (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 105/71, de 26 de Março) e Espanha (aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de Janeiro) estabelecem que *«os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros*

podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável».

Como resulta da matéria de facto fixada, a liquidação refere-se a pagamentos efectuados a entidades não residentes no território nacional.

Por isso, verifica-se uma situação enquadrável no n.º 2 do artº. 90.º na redacção vigente em 2003.

No caso, como resulta do probatório, os certificados de residência das entidades não residentes foram apresentados, embora depois do termo do prazo para entrega do imposto.

Por outro lado, embora o imposto estivesse pago à data da entrada em vigor da Lei n.º 67-A/2007 (1-1-2008), estava pendente a presente impugnação.

Por isso, é de concluir que, independentemente da responsabilidade contra-ordenacional que possa ser imputada à Impugnante, se verificam os pressupostos do afastamento da sua responsabilidade como substituto tributário e não se verifica a excepção prevista na parte final do transcrito n.º 4 do art. 48.º desta Lei.

Pelo exposto, a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei, designadamente do preceituado neste n.º 4 do art. 48.º da Lei n.º 67-A/2007".

8.2. O caso dos autos é semelhante ao descrito, pelo que não existem razões para não se seguir o mesmo entendimento.

Na verdade, resulta da alíneas A), B), C) e K) do probatório, respectivamente, que:

Em Dezembro de 1998 a impugnante pagou a título de "royalties" à sociedade "ARC MARINE LTD", com sede no Reino Unido, no montante de € 218.373,54 e efectuou retenções na fonte do montante de € 10.918,68.

A impugnante efectuou retenção na fonte sobre as quantias mencionadas na alínea anterior à taxa de 5%, com base no artigo 4º da Convenção Bilateral para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

Em 18/05/1999 a impugnante entregou com referência ao exercício de 1998, a declaração modelo 130, relativamente aos montantes mencionados em A).

A impugnante apresentou junto dos serviços da administração tributária um certificado de residência fiscal no Reino Unido, da sociedade "ARC MARINE LTD", confirmado pelas autoridades fiscais do Reino Unido em 10/09/1998.

Significa isto então que, independentemente da responsabilidade contra-ordenacional que possa ser imputada à Impugnante, se verificam os pressupostos do afastamento da sua responsabilidade como substituto tributário e não se verifica a excepção prevista na parte final do transcrito n.º 4 do artº. 48.º desta Lei.

Pelo exposto, a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei, designadamente do preceituado neste n.º 4 do artº. 48.º da Lei n.º 67-A/2007, pelo que o acórdão recorrido merece confirmação.

9. Nestes termos, acorda-se no Pleno da Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida, embora com a fundamentação acima exposta.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 24 de Fevereiro de 2010. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (revendo posição) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — Joaquim Casimiro Gonçalves — António José Martins Miranda de Pacheco — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto.*

Acórdão de 24 de Fevereiro de 2010.

Assunto:

Oposição de julgados. Falta de identidade de situações de facto.

Sumário:

Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados se dos acórdãos em confronto resulta ser diferente a matéria de facto em que ambos assentaram, daí resultando, também, decisões de direito divergentes.

Processo n.º 848/09-50.
Recorrente: Transportes Vale do Tejo, Unipessoal, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Transportes Vale do Tejo, Unipessoal, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, reclamação contra o acto de órgão de execução fiscal que indeferiu o pedido, por ela formulado, de prescrição da dívida, relativa a contribuições para o CRSS e juros de mora, respeitante aos períodos de Maio de 2000 a Janeiro de 2001, inclusive, no valor de € 14.3339,06 e 1.007,34, respectivamente.

Este tribunal, por sentença datada de 5/1/09, julgou improcedente a referida reclamação (vide fls. 242 e segs.).

Inconformada, a reclamante interpôs recurso desta sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul (vide fls. 302 e segs.).

No aresto então prolatado e datado de 21/4/09, este Tribunal negou provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida (vide fls. 380 e segs.).

Na sequência deste acórdão e por que, no seu entender, o poder jurisdicional de juiz ainda não estava esgotado, a recorrente veio, em 4/5/09, requerer que "o Venerando Tribunal exerça o poder jurisdicional relativamente às conclusões de XX a XXXVIII, uma vez que, a recorrente alegou matéria de direito que pode conduzir à revogação da decisão recorrida ainda que se dê como provado o pagamento por conta" (vide fls. 408 e segs.)

Este requerimento foi indeferido por acórdão datado de 16/6/09, "por se encontrar esgotado o poder jurisdicional do Tribunal em relação à questão que se pretendia ver apreciada" (vide fls. 416 e segs.)

Entretanto e do acórdão prolatado a fls. 380 e segs., a reclamante 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 pelo TCA Norte, de 10/1/08, in rec. 643/05 (vide fls. 426 e 427).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (vide fls. 455 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 artº 284º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I — Os factos tributários documentados nos autos ocorreram no período compreendido entre 05/2000 a 01/2001.

II – O prazo de prescrição das contribuições para com a Segurança Social foi encurtado para 5 anos, com a entrada em vigor no ordenamento jurídico da Lei 17/2000, de 8 Agosto.

III — Nos autos há uma sucessão de prazos de prescrição.

IV — É aqui que reside o *puctum crucis* do objecto do recurso.

V — Até à entrada em vigor da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, o prazo de prescrição por dívidas à Segurança Social estava regulado no Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio e também na Lei de Bases do Sistema de Segurança Social, instituída pela Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto.

VI — Por falta de regime especial, a contagem do prazo efectuava-se de acordo com a previsão do art. 48º e do art. 49º da Lei Geral Tributária (na redacção que se encontrava em vigor à data dos factos tributários).

VII — Assim, as causas suspensivas e interruptivas eram as previstas em tais normativos.

VIII — No acórdão recorrido atenderam-se às causas interruptivas consagradas na nova lei.

VIII — Quando no acórdão fundamento se escreve: "… contudo, de acordo com o disposto no citado preceito do Código Civil, o que se aproveita da Lei 17/2000 é apenas o prazo e não as novas causas interruptivas que veio introduzir, pois esta lei não tem aplicação retroactiva e não pode eliminar os actos interruptivos e efeitos já produzidos à luz da legislação anterior...".

IX — Aplicou-se de forma distinta a previsão do art. 297º do Código Civil no contexto da prescrição da obrigação.

X — O acórdão recorrido fundou-se na douta e recente doutrina sobre a interpretação de tal normativo que ensina que: as leis que alteram causas de suspensão ou interrupção não sendo leis sobre "alteração dos prazos", não estão abrangidas na previsão do referido 297º. A essas leis aplicar-se-á a regra de aplicação no tempo do art. 12º, n.º 2 do CC.

XI — Salvo o devido respeito, a Lei 17/2000, de 8 de Agosto veio, não só introduzir novas causas de interrupção da contagem do prazo de prescrição,

XII — Como também alterou o prazo de prescrição das obrigações tributárias perante a Segurança Social.

XIII — Assim, e por maioria de razão, a Lei 17/2000 tem de ser considerada de acordo com tal doutrina, uma lei que altera os prazos.

XIV — Consequentemente, mesmo aplicando tal doutrina, o acórdão recorrido devia ter aplicado o art. 297º do Código Civil, aproveitando apenas o novo prazo que a lei nova veio introduzir.

XV— Contudo, entendemos que a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, tal regra constitui um princípio geral de Direito.

XVI — que o legislador positivou no art. 297º do Código Civil e plenamente aplicável aos autos.

XVII — Por outro lado e, salvo o devido respeito, pensamos que não é necessário introduzir distinções entre "as leis que alteram prazos" e as que "alteram os efeitos das causas interruptivas ou suspensivas da prescrição".

XVIII — Desde logo pelo facto de, se o legislador as não introduziu é porque as mesmas não faziam parte do pensamento legislativo, só assim se respeita o princípio de interpretação: *ubi lex non distinguit nec nos distinguire debemus*.

XIX — Mais, a Lei 17/2000, de 8 de Agosto não tem eficácia retroactiva.

XX — Pelo que, de acordo com o art. 12º do Código Civil, sempre se teriam de ressalvar os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.

XXI — Acrescenta-se, a solução do art. 12º, n.º 2 do Código Civil só se aplica "em caso de dúvida".

XXII — Dúvida que não existe no caso em apreço, o art. 297º do Código Civil regula o problema.

XXIII — Na verdade é o próprio legislador que impõe no art. 5º, n.º 1 do Decreto-Lei que aprovou a Lei Geral Tributária que, ao novo prazo de prescrição se aplique o art. 297º do Código Civil.

XXIV — Que, nos autos, obriga a aplicar apenas o novo prazo que a Lei 17/2000, de 8 de Agosto veio introduzir.

XXV — Assim, de acordo com a interpretação do acórdão fundamento e, como ao longo dos anos tem sido pacífico, o que se aproveita da nova lei é apenas o prazo e não as novas causas interruptivas que veio introduzir.

XXVI — Ora, o pagamento por conta dado como provado nos autos, não tem eficácia interruptiva à luz da lei antiga.

XXVII — Em tal conformidade, nenhuma censura jurídica pode impender sobre a interpretação do art. 297º do Código Civil, vertida no acórdão fundamento.

XXVIII — Aplicando tal interpretação aos autos, é forçoso concluir pela prescrição da obrigação tributária.

XXIX — Pelo que, imputa-se erro de julgamento à decisão recorrida.

XXX — Por outro lado, à data da apresentação da petição de reclamação junto do Tribunal de 1ª instância, era pacífica a interpretação do art. 297º do Código Civil no âmbito da prescrição da obrigação tributária.

XXXI— Com efeito, a recorrente apresentou a petição de reclamação em 05/05/2008.

XXXII — A sua pretensão não foi acolhida.

XXXIII — No dia 28/07/2008 apresentou recurso de tal sentença.

XXXIV — Tendo invocado a prescrição da obrigação para além de questões de natureza formal.

XXXV — A recorrente obteve até vencimento em tal recurso, por violação do princípio do contraditório, não tendo sido apreciada a prescrição.

XXVI — Embora a recorrente tenha invocado o princípio da economia processual.

XXXVII — Ora, os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica constituem dimensões do Estado de Direito.

XXXVIII — A sua confiança alicerçava-se, como as peças processuais o demonstram, na jurisprudência unânime, nos termos da qual o que o que se aproveitava da nova lei seria apenas o prazo de prescrição.

XL — E que o acórdão fundamento bem demonstra.

XLI — Pelo que, tem de ser considerada inconstitucional, a aplicação diversa do art. 297º do Código Civil, da constante do acórdão fundamento no caso em apreço.

XLII — Por violação do princípio da protecção da confiança.

XLIII — Uma vez que, à data da apresentação da petição da reclamação era unânime a interpretação do art. 297º do Código Civil no âmbito da prescrição.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 502 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.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de não ser admitido o presente recurso, uma vez que e pelas razões ali expostas, que aqui também se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais, o mesmo é intempestivo.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente, nos termos que constam de fls. 516 e seguintes, que aqui se dão, também, por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 2001.05.10, foi instaurado no Serviço de Finanças do Cartaxo, o processo de execução fiscal que ali corre termos sob o n.º 1988200101002805, para pagamento da dívida de contribuições para a Segurança Social relativas ao período decorrido de Maio de 2000 a Janeiro de 2001, no valor de € 15.346,94, sendo € 14.339,60 de contribuições e € 1.007,34 de juros (cfr. fls. 4 e 6 dos autos);

2. Em 2001/05/10, a reclamante/executada foi citada para a execução fiscal por via postal simples (cfr. fls. 6 vº dos presentes autos);

3. Em 2005.09.28, a reclamante/executada efectuou no processo executivo identificado em 1., um pagamento no montante de € 4.500,00 (cfr. fls. 7 dos autos).

4. Foi o técnico oficial de contas, Rui Manuel Planas Fonseca, a pedido do sócio-gerente da reclamante/executada, José Vitorino Peres, o qual se encontrava ausente do país, em França, que efectuou o pagamento referido em 3., através de um cheque pessoal, depois de contactado pela administração fiscal, por meio não apurado, de que se iria proceder à penhora de bens da executada no âmbito do processo de execução fiscal identificado em 1.;

5. Em 2005/10/25, o Chefe do Serviço de Finanças do Cartaxo, proferiu seguinte Despacho: "Cumpra-se", no mandado de penhora (cfr. fls. 9 dos autos);

6. Em 2008/02/29, foram efectuadas penhoras dos veículos com as matrículas DX-31-89, 91-56-FN, 13-46-HP, 58-87-FJ, 02-94-KE, 32-89-GP, SQ-32-63, QQ-27-91, 15-49-ZM e 28-06-HA (cfr. fls. 69 a 78 dos autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido);

7. A reclamante/executada foi notificada das penhoras referidas no número anterior em 2008/04/24 (cfr. fls. 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 105 e 106 dos presentes autos);

8. A presente reclamação foi deduzida em 2008/05/05 (cfr. fls. 19 dos presentes autos."

Quanto aos factos não provados exarou-se na douta sentença:

(...) A não consideração do facto vertido no artigo 13º do articulado superveniente da reclamante decorre do depoimento das testemunhas Rui Manuel Planas Fonseca e João Manuel Cunha Silva Isidro Sassatelli.

As demais asserções da douta petição integram conclusões de facto/direito ou meras considerações pessoais da reclamante".

Acrescentam-se ao probatório os seguintes factos, com base no depoimento das testemunhas designadamente o da 1a e última testemunha inquiridas:

9) Era usual os contribuintes serem contactados telefonicamente por funcionários do Serviço de Finanças do Cartaxo, incluindo o próprio chefe, para regularizarem situações de dívidas de impostos.

10) Na altura do contacto era-lhes comunicado o tipo de imposto em falta e a globalidade do montante em dívida.

11) Quando o contribuinte, depois de contactado, comparecia no Serviço de Finanças e após ser devidamente informado sobre a dívida, referia que pretendia efectuar apenas um pagamento por conta era aberta uma aplicação informática onde se introduzia o montante do pagamento por conta a efectuar e o número de contribuinte sendo esta aplicação informática que automaticamente afectava o pagamento a um dado processo executivo, sempre o mais antigo, após o que era emitida a guia de pagamento com a qual o contribuinte se dirigia à Tesouraria e concretizava o pagamento.

12) A excepção ao dito em 11) só sucedia quando o contribuinte, por escrito, referia o processo a que desejava afectar o pagamento por conta que ia efectuar, mas no caso dos autos tal não sucedeu.

13) De acordo com a declaração do Chefe do Serviço de Finanças do Cartaxo, no processo de execução fiscal a que respeitam os presentes autos a seguir à citação da executada aparece depois uma guia de pagamento.

Consignou-se na decisão recorrida que a convicção do Tribunal resultou dos "(...) documentos indicados relativamente a cada um dos factos os quais não foram impugnados bem como no depoimento das testemunhas Rui Manuel Planas Fonseca, Mário António Azevedo Ribeiro, Nelson Vitorino Carvalho Amendoeira e João Manuel Cunha Silva Isidro Sassatelli, que revelaram conhecimento directo dos factos, a que foram inquiridas, e cuja credibilidade não foi abalada (…)".

3 – Comecemos pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, porque prejudicial.

Alega este Ilustre Magistrado que o requerimento de fls. 408 e segs. "não configura qualquer pedido de rectificação, aclaração ou reforma do acórdão, susceptível de diferir o início do prazo para a interposição de recurso (art. 686º n.º 1 CPC/art. 2º alínea e) CPPT).

…Neste contexto o recurso do acórdão do TCA Sul SCT proferido em 21.04.2009, notificado à recorrente por ofício com data de 22.04.2009, interposto por requerimento apresentado por telecópia em 29.06.2009, com fundamento em oposição de acórdãos, é intempestivo".

Para concluir que o recurso não deve, assim, ser admitido.

Respondeu a recorrente, em suma, que, no caso em apreço apresentou recurso da matéria de facto e de direito.

Não obstante ter o mesmo improcedido quanto à matéria de facto, isso não impedia que o recurso procedesse quanto à matéria de direito.

Todavia, como o tribunal não se pronunciou sobre todas as conclusões constantes da petição apresentada, nomeadamente as conclusões XX a XXXVIII, nem tomou posição essencial quanto à matéria de direito alegada, face a tal omissão, suscitou que o tribunal exercesse o seu poder jurisdicional quanto às mesmas.

Razão pela qual, o requerimento apresentado em 4/5/09 impediu a formação do trânsito em julgado.

Do que fica transcrito e do teor do requerimento apresentado a fls. 408 e segs., que, reconheçamos, não prima pela perfeição, ressalta com evidência que a recorrente, ao requerer que o tribunal se socorresse do seu poder jurisdicional para suprir o facto de não ter tomado conhecimento das questões de direito suscitadas nas conclusões XX a XXXVIII, o que na realidade pretendia era, afinal, que o tribunal suprisse essa omissão de pronúncia, como, aliás, o refere, agora, expressamente.

Ou seja, o que a recorrente arguiu, na realidade, foi a nulidade do acórdão recorrido por omissão de pronúncia. E tal cabe, ainda, nos poderes jurisdicionais do juiz, como resulta do disposto no n.º 2 do artº 666º do CPC.

Com efeito, prescreve este preceito legal que "é lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades (o sublinhado é nosso), esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la, nos termos dos artigos seguintes".

Sendo assim e com aquele requerimento, não ficou precludido o prazo para interpor recurso, pelo que a recorrente está sempre em tempo para o fazer, a partir da notificação da decisão, desde que respeitados os prazos para o efeito legalmente estabelecidos, como é o caso.

Deste modo, a questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto não pode deixar de improceder.

Posto isto, passemos, então a conhecer do objecto do presente recurso.

4 – Antes, porém 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. art. 687º, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2009, 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.

5 – Desde logo, importa referir que o acórdão fundamento já transitou em julgado.

O acórdão recorrido, considerando, essencialmente, que o regime de prescrição aqui aplicável era o previsto na Lei n.º 17/00 de 8/8, decidiu que ter-se-ia que atender aos factos ocorridos na sua vigência e aos quais atribui efeito interruptivo da prescrição, nos termos do disposto no seu artº 63º, n.º 3, como é o caso do acto de pagamento por conta, já que constitui diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento, decidiu-se que, não tendo a referida Lei n.º 17/00 aplicação retroactiva e tendo sido instaurada execução fiscal em 15/9/98, "ocorreu nessa altura a interrupção da prescrição das dívidas exequendas, e a sua contagem só poderia recomeçar, acrescida do

período anterior à instauração da execução, a partir do dia em que se completasse um ano de paragem do processo por facto não imputável ao contribuinte".

E adiante, "o que se aproveita da Lei 17/2000 é, no caso vertente, apenas o prazo e não as novas causas interruptivas que veio a introduzir, pois que esta lei não tem aplicação retroactiva e não pode eliminar os efeitos jurídicos já produzidos à luz da legislação anterior, designadamente a interrupção da prescrição provocada pela instauração da execução e a cessação desse efeito interruptivo por força do disposto no art. 34º n.º 3 do CPT…"

Para acrescentar que "…a paragem dessa execução já havia provocado o reinício do prazo de prescrição, pelo que os actos que nela foram posteriormente praticados já não podiam perturbar o seu decurso, sob pena de se afectarem os efeitos da cessação do efeito interruptivo causado pela paragem desse processo e que implicou, por força da lei, o reinício da prescrição…".

Assim sendo, no acórdão recorrido não se equacionou a questão da relevância de um primeiro facto interruptivo (instauração de execução) anterior à entrada em vigor da Lei n.º 17/00 de 8/8, por não ter existido, pois essa execução foi instaurada já na sua vigência e não figura como causa interruptiva prevista no seu artº 63º, n.º 3.

Ao passo que no acórdão tido por fundamento se equacionou a instauração da execução, para concluir que, se na altura em que a Lei n.º 17/00 entrou em vigor, o prazo prescricional se encontrava interrompido por esse facto, o novo prazo de cinco anos só pode contar-se a partir da data em que cessou o referido efeito interruptivo e se reiniciou a prescrição e já não a partir da entrada em vigor dessa Lei.

Ora, os juízos assim formulados assentam em pressupostos de facto diferentes.

Por isso, não se podendo sindicar a correcção de tais juízos tem de concluir-se que as decisões divergentes sobre a prescrição proferidos nos acórdãos recorrido e fundamento tiveram subjacente diferente situação fáctica, pelo que as decisões de sentido diferente não envolvem contradição de julgados.

Assim, não se verifica entre os citados arestos contradição sobre qualquer questão fundamental de direito.

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

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

Lisboa, 24 de Fevereiro de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves — António José Martins Miranda de Pacheco — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Mota.*

Acórdão de 24 de Fevereiro de 2010.

Assunto:

Oposição de julgados. Prescrição. Início do prazo.

Sumário:

I — Nos termos do disposto no artigo 8º, n.º 2, alínea a*) da LGT, a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e de caducidade estão sujeitos ao princípio da legalidade.*

II — Deste modo, o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, se o regime aplicável for o do CPCI (artigo 27.º) ou do CPT (artigo 34.º) ou a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única, se o regime aplicável for o previsto na LGT e não a partir da data da declaração da revogação da isenção dos impostos.

Processo n.º 873/09-50.
Recorrente: Abílio da Silva Costa.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Abílio da Silva Costa, melhor identificado nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, reclamação contra o despacho proferido pelo Chefe dos Serviços de Finanças de Santo Tirso que indeferiu o pedido por ele formulado de reconhecimento oficioso da prescrição da dívida que se reporta a imposto automóvel, IVA, direitos aduaneiros e juros compensatórios, relativos à introdução no consumo de um veículo automóvel, em 16/3/92.

Aquele excepcionou a sua incompetência, em razão do território, para conhecer dos presentes autos, pelo que foram os mesmos remetidos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (vide fls. 35 e segs.).

Este tribunal, por sentença datada de 25/2/09, julgou improcedente a referida reclamação (vide fls. 104 e segs.).

Inconformado, o reclamante interpôs recurso desta sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte (vide fls. 119 e segs.).

No aresto então prolatado e datado de 21/5/09, este Tribunal negou provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida (vide fls. 143 e segs.).

Deste acórdão, aquele 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 pelo TCA Sul, de 14/5/02, in rec. 5.526/01 (vide fls. 152).

Admitido o recurso, o recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (vide fls. 164 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 artº 284º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I. A dívida exequenda reporta-se à importação automóvel, IVA, direitos aduaneiros e juros compensatórios, relativos à introdução no consumo de um veículo automóvel, em 16.03.1992.

II. Em 16.03.1992, data da importação do veículo automóvel, o ora recorrente requereu junto da Alfândega do Porto, a isenção dos referidos impostos, o que veio a ser deferido em 20.04.1993.

III. Em 28.12.1994 a referida isenção foi revogada por despacho da Direcção da Alfândega.

IV. Nos termos do art. 34º do Código Processo Tributário aplicável ao caso dos autos, a obrigação Tributária prescreve no prazo de 10 anos, contando-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto Tributário.

V. No douto acórdão recorrido, entenderam os Venerandos Desembargadores que a prescrição se inicia com o nascimento da obrigação Tributária em 28.12.1994 data da revogação da isenção dos impostos, e não em 16.03.1992, data em que ocorreu o facto Tributário com a importação do veículo automóvel e sua apresentação na Alfândega.

VI. Entende o ora recorrente, sempre com o respeito devido, que o momento relevante para o início do prazo de prescrição é a ocorrência do facto tributário, ou seja, 16.03.1992 data da importação do veículo automóvel, sendo irrelevante que tenham sido provisoriamente concedidos benefícios fiscais e, depois, declarada a sua caducidade.

VII. Como, aliás, é sustentada pelo Exmo. Sr. Desembargador no seu voto de vencido que, "a lei nunca previu, mormente para as situações em que por força da atribuição de uma isenção de imposto, …, que para efeitos de prescrição deixasse de relevar o momento da ocorrência do facto tributário e passasse a relevar a data em que a obrigação tributária se constitui".

VIII. Também a Jurisprudência é pacífica quanto a este entendimento, conforme é sustentado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 5526/01 de 14/05/2002 do Contencioso Tributário, que serve de fundamento ao presente recurso.

IX. Pelo que, entende o recorrente que o facto Tributário a que se reportam os presentes autos ocorreu em 16.03.1992 data da importação e introdução no consumo do veículo automóvel, que o prazo de prescrição se iniciou no dia 01.01.1993 e que a prescrição se verificou em 01.01.2003, dado que, entretanto não ocorreu qualquer acto susceptível de interromper a prescrição.

X. Ao decidir como fez, o douto Acórdão recorrido fez errada interpretação do art. 34º do Código Processo Tributário e artigos 2º e 3º do DL 504-E /85 de 30/12, que assim foram violados.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, sufragando a doutrina acolhida no acórdão fundamento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1º) A dívida exequenda reporta-se a Imposto Automóvel, IVA, Direitos Aduaneiros e Juros Compensatórios, relativos à introdução no consumo de um veículo automóvel, em 16.03.1992.

2º) Em 16.03.1992 o ora Reclamante requereu junto da Alfândega do Porto a isenção dos referidos impostos, o que veio a ser deferido em 20.04.1993.

3º) Em 28.12.1994, conforme nota 597/DI/94, da Divisão de Informação da Direcção Geral das Alfândegas do Porto, a então Direcção das Alfândegas do Porto, tomou conhecimento de que o Embarque n.º 1022 de 07.07.1991 com que foi instruído o pedido do benefício fiscal do ora Reclamante era falso e procedeu à apreensão do referido veículo automóvel, que se mantém até hoje.

4º) Pelo que, o facto tributário que deu origem à execução ocorreu em 28.12.1994.

5º) O ora reclamante instaurou Impugnação Judicial autuada em 25.03.2003, pedindo o reconhecimento da caducidade do direito à liquidação - cfr. doc. 11 e 12 dos autos.

6º) A Impugnação Judicial foi decidida pelo então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto - Proc. n.º 32/2003, em 12.12.2003 - cfr. doc. de fls. 13 a 15 dos autos.

7º) Sentença que foi objecto de recurso por parte da Fazenda Pública, para o ST Administrativo, tendo-se, este Supremo Tribunal declarado incompetente em razão da hierarquia, por sentença de 04.06.2004 e julgado competente o Tribunal Central Administrativo do Norte, para conhecer do Recurso - cfr. doc. de fls. 16 a 19 dos autos.

8º) O Recurso correu termos no Tribunal Central Administrativo do Norte, tendo sido proferido Acórdão por este douto Tribunal, a revogar a decisão da 2ª instância, em 13.01.2005 - cfr. doc. de fls. 16 a 19 dos autos.

9º) Desta decisão do TC Administrativo, houve recurso para o ST Administrativo, com fundamento em Oposição de Acórdãos, vindo este Supremo Tribunal a decidir pela não verificação da oposição de Acórdão de 14.12.2005 - cfr. docs. de fls. 20 a 26 dos autos.

10º) O processo de execução fiscal foi instaurado pelo Serviço de Finanças, em 03.10.2003 - cfr. doc. de fls. 70 do processo de execução fiscal apenso aos autos.

11º) O veículo automóvel cuja introdução no consumo em Portugal ocorreu, em 16.03.1992 e, que deu origem à dívida dos autos, encontra-se apreendido à ordem da Direcção das Alfândegas do Porto, desde 02.04.1995.

12º) O Serviço de Finanças de Santo Tirso procedeu à penhora do bem imóvel descrito na matriz predial urbana n.º 816, da freguesia de Vilarinho, concelho de Santo Tirso, habitação do executado - cfr. doc. de fls. 98 do processo de execução fiscal apenso aos autos.

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 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 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, muito embora não conste dos autos se o acórdão tido por fundamento transitou em julgado, tem este STA vindo a entender em sintonia com o disposto no artº 763º, n.º 4, do CPC, na redacção anterior à reforma introduzida pelos Decretos-Lei nºs 329-A/95 de 12/9 e 180/96 de 12/12, que se deve partir do pressuposto que o trânsito em julgado ocorreu, se o recorrido não alegar que o acórdão não transitou, como é o caso.

Por outro lado e da leitura dos arestos em confronto, forçoso é concluir que se perfila a alegada oposição de julgados, já que proferiram soluções jurídicas diferentes para a mesma questão fundamental de direito, no âmbito do mesmo quadro factual.

Com efeito, enquanto que o acórdão recorrido decidiu que o prazo de prescrição das obrigações tributárias se inicia com o acto de revogação da isenção do imposto e não a partir do momento em que

o bem é importado, no acórdão tido por fundamento decidiu-se que esse mesmo prazo se inicia com o momento de importação do bem e não quando é declarada a caducidade da isenção.

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

Consiste esta em saber, no caso em apreço, se o "dies a quo" do prazo de prescrição da dívida exequenda é o da ocorrência do facto tributário – no caso, a importação do veículo automóvel – ou o da declaração da revogação da isenção dos impostos.

Dispõe o artº 8º, n.º 2, alínea a) da LGT que estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária "a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e de caducidade".

Daqui decorre que as características da prescrição das obrigações tributárias estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal.

Ou seja, todos os pressupostos da prescrição, incluindo, necessariamente, os relativos ao regime do seu prazo, têm de constar da legislação tributária, não sendo admissível a integração das suas lacunas por via analógica (cfr. artº 11º da LGT). Daí ressalta que vigora, nas relações jurídico-tributárias, o princípio de tipicidade fiscal, segundo o qual a tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto.

Posto isto e relativamente ao caso em apreço, no que às obrigações tributárias diz respeito, estabelecem-se termos iniciais diferentes.

De início, no CPCI (cfr. artº 27º) e no CPT (cfr. artº 34º), o prazo de prescrição contava-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

Por sua vez, na LGT estabelecem-se termos iniciais distintos para os impostos periódicos e para os impostos de obrigação única.

Assim, nos termos do disposto no seu artº 48º, n.º 1 o prazo de prescrição conta-se nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, salvo, também, o disposto em lei especial.

Só com a entrada em vigor da Lei n.º 55-B/04 de 30/12, que deu nova redacção ao predito artº 48º, n.º 1, foi determinado que, relativamente ao IVA, o prazo de prescrição se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

Daqui se extrai que as referidas leis tributárias sempre fixaram, como momento a atender para a contagem do início do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário e não ao despacho que declarou a caducidade dos benefícios fiscais e muito menos a sua notificação ao contribuinte, salvo o disposto em lei especial.

Por isso, por imposição do princípio da legalidade, a declaração da revogação da isenção dos impostos como o "dies a quo" a que se deve atender para início da contagem do prazo de prescrição só será admissível se existir norma que o autorize.

Ora, no caso em apreço, a lei não o prevê, nomeadamente para "as situações em que por força da atribuição de uma isenção de imposto se impediu a norma de incidência de optar e se obstruiu a eclosão imediata da obrigação tributária", como bem se anota no voto de vencido de fls. 145 e 146.

Aliás e como se salienta no Acórdão desta Secção do STA de 26/11/03, in rec. n.º 1.113/03, em que Relator é o mesmo, "cabe notar que, mesmo no regime geral, ao contrário do que acontece no que concerne ao prazo de caducidade do direito à liquidação, que se suspende por força da concessão de benefícios fiscais susceptíveis de caducar, ao mesmo facto não confere a lei relevância quanto ao decurso do prazo de prescrição – vd. artigos 46º n.º 2 alíneas b) e c) e 49º nºs 1 e 3 da LGT, bem como os revogados artigos 27º do Código de Processo de Contribuições e Impostos e 34º do Código de Processo Tributário".

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os acórdãos desta secção do STA de 28/5/03, in recs. nºs 424/03 e 425/03.

Sendo assim, referindo-se a prescrição à obrigação tributária, podemos concluir que o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, se o regime aplicável for o do CPCI ou do CPT ou a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única, se o regime aplicável for o previsto na LGT.

6 – Fixada esta jurisprudência, vejamos se a dívida exequenda se encontra já prescrita, sendo certo que se trata de questão de conhecimento oficioso.

Esta, como vimos, é constituída por direitos aduaneiros, imposto de automóvel e IVA, relativos ao ano de 1992.

Desde logo e no que aos direitos aduaneiros diz respeito, importa referir que os mesmos foram abolidos em consequência da adesão de Portugal à então CEE, em 31/12/92, de harmonia com o disposto nos artºs 268º, 190º, 196º e 198º do Acto de Adesão, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 22/85 de 18/9.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12, que aprovou a Lei Geral Tributária, o seu artº 5º, n.º 2 passou a dispor que "aos impostos abolidos à data da entrada em vigor da lei geral

tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo".

Este artº 5º, n.º 2 é uma norma especial e excepcional relativa à prescrição que, enquanto tal, prefere às normas gerais, pelo que será à luz do regime consagrado nesse normativo que a pretensão do recorrente terá que ser decidida.

E deste resulta que, para efeito do prazo de prescrição, nos impostos abolidos, conta-se todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo.

Por sua vez, estabelece o artº 48º, n.º 1 da LGT, antes da redacção da Lei n.º 55-B/04 de 30/12, aprovada por aquele Decreto-Lei, que "as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos, contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu", fixando-se no artº 49º as causas de interrupção e suspensão da prescrição.

Entretanto, foi publicada a Lei n.º 87-B/98 de 31/12 que, no seu artº 53º, n.º 2 veio abolir tributos e reafirmar o que consta do predito artº 5º, n.º 2, indicando, exemplificativamente, alguns dos tributos extintos, excluindo, porém, do regime especial previsto neste preceito legal os direitos aduaneiros nacionais, no que diz respeito à irrelevância dos factos suspensivos e interruptivos, mantendo, porém, o prazo de prescrição, uma vez que em relação a esta matéria não se faz ali qualquer referência.

Ora, no caso em apreço e como vimos, a dívida em causa diz respeito a direitos aduaneiros que foram já abolidos e tais impostos enquadram-se no tipo de impostos de obrigação única, porquanto o facto tributário de que emerge a obrigação está normativamente conformado em termos da sua irrepetibilidade temporal (Ac. do STA de 14/11/02, in rec. n.º 26.074).

Sendo assim e nos termos dos citados preceitos, o prazo de prescrição há-de começar a contar-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu, ou seja e de acordo com o que resulta dos autos, em 16/3/92.

Pelo que a prescrição da dívida exequenda se consumaria em 16/3/00, a não se verificar qualquer causa interruptiva ou suspensiva da mesma, uma vez que o artº 5º, n.º 2 da LGT só é aplicável até à data da entrada em vigor daquela Lei n.º 87-B/98, a qual ocorreu em 16/1/99, como está previsto no seu artº 87º.

Ora e a verdade, no caso dos autos, é que não ocorreu qualquer circunstância interruptiva da prescrição, já que à execução fiscal, para além de datar de 24/2/03 (vide processo apenso) não lhe é atribuída tal relevância para esse efeito (cfr. artº 49º, n.º 1 da LGT, antes da redacção do Lei n.º 53-A/06 de 29/12) e a impugnação judicial foi autuada em 25/3/03 (vide n.º 5 do probatório), pelo que e nesta data, aquele prazo de 8 anos ia já decorrido, tendo terminado em 16/3/00, pelo que está, assim, prescrita a obrigação tributária em causa.

Vejamos, agora se o mesmo acontece em relação ao imposto automóvel e ao IVA.

7 – Não vem posto em causa pelas partes que estes impostos são de obrigação única e que se reportam ao ano de 1992, concretamente, 16/3/92, data em que o veículo automóvel em causa foi importado e deu entrada no consumo.

Nesta altura estava em vigor o CPT.

Como vimos, estabelece o artº 34º deste diploma legal que o prazo de prescrição é de 10 anos (nº 1).

Mais aí se estabelecia que a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução, interrompiam a prescrição, "cessando, porém, esse efeito se o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação" (nº 3).

Por sua vez, o seu n.º 2 determinava que "o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial".

Entretanto, no passado dia 1/1/99, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que encurtou para oito anos o prazo de prescrição, contados, nos impostos de obrigação única, como é o caso, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (artº 48º, n.º 1).

Dispõe, porém, o artº 297º, n.º 1 do CC, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 5º do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12, que aprovou a LGT, que "a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar".

Tendo em linha de conta tudo o que fica agora exposto e na hipótese vertente, não há qualquer dúvida de que o regime aqui aplicável há-de ser, necessariamente, o previsto no CPT.

Na verdade, reportando-se os tributos em causa a 1992 esse prazo de prescrição terminaria, sem mais, em 2003, sendo certo que em 1/1/99, data da entrada em vigor da LGT, havia já decorrido o prazo de 6 anos, faltando assim 4 anos para se completar.

Ora, com a entrada em vigor da LGT faltavam oito anos (cfr. artº 48º, n.º 1), ou seja, mais tempo.

Assim, assentes que estão as regras a aplicar e os prazos de prescrição, vejamos, no entanto, se, no caso dos autos, as referidas dívidas tributárias estão ou não prescritas.

Desde logo e como vimos, reportando-se os tributos em causa ao ano de 1992, o prazo de prescrição começou a correr no dia 1/1/93.

Assim sendo e uma vez que até esta data não ocorreu qualquer circunstância interruptiva da prescrição, já que a execução fiscal data de 24/2/03 (vide processo apenso) e a impugnação judicial foi autuada em 25/3/03 (vide n.º 5 do probatório), aquele prazo de 10 anos vai já decorrido, tendo terminado em 1/1/03.

Pelo que, estão, assim, também prescritas as obrigações tributárias em causa.

8 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, julgar prescritas as obrigações tributárias e, consequentemente, extinto o processo executivo.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 24 de Fevereiro de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves — António José Martins Miranda de Pacheco — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto.*

Acórdão de 24 de Fevereiro de 2010.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Oposição de Acórdãos. Identidade de situações de facto. Identidade da questão fundamental de Direito.

Sumário:

I — Para que exista oposição, é necessário tanto uma identidade jurídica como factual, entendidas como concretização da mesma «hipótese normativa», a aferir pela análise das decisões em confronto.

II — Inexiste tal identidade se, em ordem a ajuizar da validade da notificação do acto de liquidação, no aresto fundamento se decidiu que, mau grado a falta do aviso de recepção, o destinatário tomou conhecimento da carta respectiva, o que não aconteceu na hipótese do acórdão recorrido.

Processo n.º 912/09-50.
Recorrente: Câmara Municipal de Matosinhos.
Recorrido: Petróleos de Portugal — Petrogal, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

A Câmara Municipal de Matosinhos vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do TCAN, de 27 de Novembro de 2008, que negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença que, por sua vez, julgou procedente oposição deduzida por PETRÓLEOS DE PORTUGAL – PETROGAL, S.A., à execução fiscal instaurada "por dívida decorrente" de "ocupação da via pública", durante o ano de 2001, no montante global de 83.200.600$00 (315.243.27€).

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1. O presente recurso por oposição de acórdãos vem interposto do acórdão do TCA proferido nos autos de recurso à margem identificados – acórdão recorrido.

2. O acórdão recorrido negou provimento ao recurso interposto pela recorrente, confirmando a sentença proferida em 1ª Instância nos termos da qual foi a oposição à execução apresentada pela PETROGAL - PETRÓLEOS DE PORTUGAL, S.A, julgada procedente com o fundamento de que "a notificação da liquidação do tributo não foi efectuada de forma regular, 0 que equivale à sua falta no prazo de caducidade" ou seja, considerando a irregularidade na notificação um vício insanável ainda que o sujeito passivo tenha impugnado judicialmente a liquidação, porquanto tal facto "não pode servir para se concluir que ficou suprida a falta de notificação do acto de liquidação. A omissão da notificação do acto de liquidação é uma formalidade muito importante no

procedimento de liquidação, pois a sua falta priva de eficácia os actos de liquidação que deveriam ser notificados".

3. A questão decidendi é, assim, a de saber se a preterição de uma formalidade legal no procedimento de liquidação consubstancia uma irregularidade insanável, inquinando, consequentemente, o acto de liquidação, ou se, pelo contrário, pode tal preterição de formalidade legal considerar-se sanada se a finalidade visada pela exigência da mesma foi cumprida.

4. Ora, tendo em conta o facto de que a recorrida impugnou judicialmente a liquidação objecto da dívida exequenda, entende a recorrente que o acórdão recorrido interpretou mal as normas legais aplicáveis.

5. Na verdade, a notificação é o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo (n.º 1 do artigo 35 da LGT), tendo portanto uma função ou finalidade informativos, servindo, igualmente, para permitir aos respectivos destinatários o uso dos meios de reacção previstos na lei.

6. É precisamente por isto que a omissão de formalidades da notificação só pode ser atendida, nos casos em que, por causa de tal omissão, fique prejudicada a defesa da parte. E não pode deixar de ser assim porque as formalidades procedimentais são meios de garantir objectivos e não fins em si mesmas.

7. Ora, a recorrida não só interveio no processo, ao impugnar a liquidação da taxa em questão, coma revelou ainda o pleno conhecimento do conteúdo do acto.

8. Posto isto, não pode deixar de concluir-se, acompanhando abundante doutrina e jurisprudência, que "a irregularidade é inconsequente, desde que se prove, na impugnação judicial do acto de liquidação, que foi recebida pelo destinatário" (acórdão do STA proferido no processo n.º 01099/03) ou, ainda de forma mais assertiva, que a ''formalidade legal pode degradar-se em formalidade não essencial se, aquando da citação para execução, a executada já tinha tido conhecimento da liquidação donde decorrera a dívida e até já deduzira a respectiva impugnação judicial" (acórdão do TCA Norte proferido no processo n.º 00472/04).

9. Daqui se retira que esta é uma formalidade que não influi na substância do acto, apenas contribuindo para o cercar de maiores garantias. E mesmo que tal formalidade, por hipótese, se considere essencial, ainda assim esta "degrada-se, deixa de o ser, quando o escopo que ela virar assegurar foi atingido", (Acórdão do STA, processo 01099/03, publicado em "vww.dgsi.pt).

10. Em conclusão, a recorrida foi, de facto, notificada da liquidação do tributo em referência, sendo que, qualquer irregularidade que eventualmente tenha existido, sanou-se, não afectando o seu valor, pois o objectivo pretendido com a mesma – possibilidade de defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos da recorrida - foi efectivamente atingido.

11. Quanto à oposição por acórdão invocada, é fundamento da mesma (i) a existência de um Acórdão anterior proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo ou pelo Tribunal Central Administrativo - Acórdão fundamento -, em que se tenha adoptado uma solução jurídica oposta à do Acórdão recorrido e (ii) o entendimento do recorrente de que a solução a adoptar é a do Acórdão fundamento.

12. Ora, na oposição em apreço, não obstante a identidade – da tela factual, das questões de direito e do quadro legislativo no âmbito do qual os acórdãos são tirados – verifica-se que a solução jurídica dos mesmos se afigura diversa e em manifesta oposição.

13. Com efeito, ambos os acórdãos entendem que a preterição de uma formalidade prevista na lei relativa à notificação de uma determinada liquidação gera uma irregularidade.

14. Contudo, é quanto às consequências ou efeitos de tal irregularidade por preterição de formalidade legal que diferem os acórdãos ora em crise.

15. Segundo o Acórdão recorrido, qualquer irregularidade por preterição de formalidade legal na notificação da liquidação é insanável, e, consequentemente gera uma falta de liquidação; para o Acórdão fundamento, a irregularidade por preterição de formalidade legal na notificação da liquidação – ainda que essencial – degrada-se, torna-se inconsequente, quando o escopo que ela visava assegurar foi, não obstante, cumprido.

16. Acresce que, para o Acórdão recorrido, a dedução de impugnação judicial - isto é, a utilização tempestiva do meio judicial correcto para reagir contra o acto de liquidação - não supre a irregularidade da notificação da liquidação por preterição de formalidade legal, ainda que o sujeito passivo não questione nem invoque tal irregularidade da notificação por preterição de formalidade legal na petição inicial de impugnação!

17. Ao invés, para o Acórdão fundamento o acto tributário é eficaz na esfera do sujeito passivo a partir do momento que este accione o meio de reacção apropriado e de forma tempestiva, com vista à defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, e ainda que conteste e invoque a sua inexistência ou irregularidade na petição inicial de impugnação.

18. Atento o exposto, dúvidas não restam quanto à manifesta oposição entre os acórdãos citados, devendo, nessa medida, ser o presente recurso julgado procedente, e, em consequência, revogar-se o

acórdão recorrido, perfilhando-se, na esteira da mais ampla jurisprudência e doutrina referenciada, a decisão adoptada pelo acórdão fundamento, nos termos da qual qualquer irregularidade na notificação, ainda que essencial, é sanada degrada-se, torna-se inconsequente, quando o escopo que ela visava assegurar foi, não obstante, cumprido.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, com todas as consequências legais. "

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

"1. O presente recurso não pode proceder, em primeiro lugar, porque inexiste identidade total ou mesmo parcial entre as situações de facto subjacentes aos Acórdãos recorrido e fundamento.

2. O Acórdão fundamento versa sobre a notificação de um acto de liquidação por carta registada com omissão de aviso de recepção, sem que essa circunstância tenha impedido o contribuinte de tomar conhecimento efectivo do acto, até mesmo porque este reconheceu ter recebido a comunicação em questão.

3. Por outro lado, o Acórdão recorrido diz respeito a um acto de notificação inexistente, por absoluta omissão dos requisitos previstos no artigo 41.º do CPPT.

4. Com efeito, e como bem decidiu o Acórdão recorrido em face dos factos provados, a circunstância de a comunicação à Recorrida ter sido dirigida a pessoa distinta dos seus legais representantes e remetida a local que dista centenas de quilómetros da sua sede equivale à falta de notificação, uma vez que o conteúdo do acto nunca chegou ao conhecimento ou à esfera de domínio da Recorrida.

5. Se no primeiro caso o contribuinte tomou conhecimento efectivo do conteúdo acto notificado, já no segundo - Acórdão recorrido - a Recorrente nunca foi regularmente notificada da liquidação de taxas efectuada pela Câmara Municipal de Matosinhos (CMM), pelo que não tomou conhecimento do seu conteúdo, o que conduz à sua total ineficácia perante o sujeito passivo.

6. Assim, não se pode admitir que a preterição das formalidades possa ter consequências idênticas em ambas as situações, dado que estas são materialmente distintas.

7. Na realidade, as situações em confronto nem sequer se subsumem à mesma norma legal, requisito mínimo exigido pela doutrina para a procedência do recurso de oposição: por um lado falamos da mera omissão de aviso de recepção na notificação ao contribuinte (artigo 38., n.º 1 do CPPT), por outro tratamos da total preterição do formalismo inerente à notificação regular de uma pessoa colectiva (artigo 41 do CPPT).

8. Ao contrário do que a Recorrente sugere, a preterição de formalidades legais impediu que o escopo visado - o conhecimento do acto pelo contribuinte e o exercício do direito de defesa - fosse atingido no caso previsto no Acórdão recorrido, uma vez que a ora Recorrida não foi notificada do acto de liquidação.

9. Foi mesmo dado como provado em 1ª e 2ª instâncias que a comunicação da CMM foi remetida para a Refinaria Norte - não para a sede da Recorrida -, local onde nem sequer labora a sua administração, e assinada por pessoa não identificada, o que viola de forma clamorosa o teor do artigo 41 do CPPT e equivale à falta de notificação.

10. 0 próprio fundamento da apresentação de oposição à execução que está na origem destes autos de recurso foi a falta de notificação da liquidação (artigo 204, n.º 1, alínea e) do CPPT), como a ora Recorrida deixou bem patente no artigo 4.º da sua p.i., pelo que é falso alegar - como faz a Recorrente - que tal questão nunca foi suscitada no processo.

11. E que não se diga que a mera circunstância de ter apresentado a impugnação judicial n.º 59/01, que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e nem sequer se relaciona com a liquidação subjacente ao presente processo, teve a virtualidade de, por si só, sanar as ditas irregularidades da notificação.

12. Em primeiro lugar porque a Recorrida só apresentou oposição à execução por mera cautela, temendo que se esgotassem eventuais prazos de reacção.

13. Em segundo lugar porque, tratando-se de um acto receptício, as circunstâncias em que se pode assumir que o conteúdo de determinado acto chegou, de facto, ao conhecimento do destinatário ou é acessível ao mesmo decorrem da própria lei e não de conjecturas da entidade legalmente obrigada a respeitar os trâmites legais - in casu a CMM (v.g. o citado artigo 41 do CPPT).

14. Nesse sentido, bem andou o douto Acórdão recorrido, na senda da sentença proferida em 1ª instância, ao decidir que "Efectivamente, funcionando a administração da sociedade em Lisboa e tendo sido a carta enviada para Leça da Palmeira, ter-se-á que concluir que a notificação não foi regular, já que não se mostram cumpridas todas as formalidades legalmente impostas para o efeito. Da prova produzida nos presentes autos, constata-se que a notificação da Iiquidação do tributo não foi efectuada de forma regular, o que equivale à sua falta (...)".

15. É que, salvo o devido respeito, não se vislumbra como um acto de notificação que não respeita qualquer requisito legalmente previsto pode ser eficaz perante o contribuinte, sob pena de desconside-

rarmos todas as formalidades consagradas pelo legislador na lei de processo como garantia de defesa dos contribuintes.

16. Em face de todo o exposto, é de rejeitar a tese segundo a qual embora exista irregularidade, esta fica sanada pela simples circunstância de o alvo da notificação ter, de alguma forma, reagido, ainda que por mera cautela. Isso porque, na situação prevista pelo Acórdão recorrido, o desrespeito à forma legalmente prevista acarretou a falta de notificação.

17. Em síntese, é lícito concluir que estamos perante situações de facto insusceptíveis de comparação, pelo que inexiste verdadeira identidade factual que exija tratamento homogéneo pela jurisprudência e, assim, deverá o presente recurso de oposição ser considerado improcedente.

18. De todo o modo, ainda que se entenda existir oposição entre os arestos, o que só se admite por mera hipótese e sem conceder, deve a solução consagrada pelo Acórdão recorrido prevalecer na uniformização da jurisprudência.

Termos em que deve o presente recurso de oposição ser julgado improcedente, por não provado, e em consequência ser mantido o Acórdão recorrido. Ainda que se entenda existir oposição entre os Acórdãos recorrido e fundamento, deve sempre o entendimento subjacente ao primeiro prevalecer na uniformização da jurisprudência, a bem da JUSTIÇA!"

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de o recurso ser julgado findo, à míngua de oposição relevante.

E, corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Assim, quanto à invocada oposição:

O presente processo de impugnação foi instaurado antes 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 30 do ETAF, 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 da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – que se trate "do mesmo fundamento de direito", que não tenha havido "alteração substancial na regulamentação jurídica" e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o acórdão recorrido, do TCAN, de 27 de Novembro de 2008 e o aresto fundamento, do STA, de 11 de Maio de 2003, rec. 01231/03.

Ora, o aresto recorrido decidiu-se pela irregularidade (invalidade) da notificaçao da liquidaçao do imposto, por inobservância da formalidade legalmente prescrita, pois, sendo a notificanda uma sociedade comercial, a notificação não foi efectuada na pessoa de qualquer dos seus representantes legais ou qualquer empregado, nem no local onde habitualmente funciona a Administração da sociedade (art. 41 n.ºs 1 e 2 do CPPT), pois que a respectiva carta foi remetida para Leça da Palmeira, e não para Lisboa onde consabidamente se situa a sede da empresa.

E, bem assim, que tal irregularidade não ficou sanada, pois que se não demonstrou que aquela tivesse tomado conhecimento do conteúdo do acto notificado, não valendo como tal a posterior dedução de impugnação judicial contra a liquidação respectiva.

Por sua vez, no acórdão fundamento, teve-se por sanada a irregularidade consistente na falta de envio do aviso de recepção, pois que se provou que o destinatário recebeu, mau grado, a carta emitida pela AF e através dela tomou conhecimento do conteúdo do acto.

Ora, já por aqui se vê que não há identidade substancial de situações de facto, que não preenchem a mesma "hipótese normativa".

Pois que, destinando-se a notificação a dar ao contribuinte conhecimento da liquidação, no primeiro caso esse conhecimento não se concretizou, ao contrário do que confessadamente aconteceu no segundo.

Assim, a diversidade das situações factuais subjacentes é impeditiva da identidade da questão fundamental de direito, concluindo-se, pois, pela inexistência de oposição relevante.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 300€ e a procuradoria em 1/2.

Lisboa, 24 de Fevereiro de 2010. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto — António José Martins Miranda de Pacheco — João António Valente Torrão — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale.*

Acórdão de 24 de Fevereiro de 2010.

Assunto:

Execução fiscal. Citação. Nulidade. Actos processuais da competência do órgão da execução fiscal.

Sumário:

A citação *em processo de execução fiscal é um* acto processual *de comunicação ao executado, sendo que o conhecimento e sanação da* nulidade por falta de citação *se traduz na prática de acto ou* actos processuais que ao órgão da execução fiscal cabe realizar, *ao abrigo da 1.ª parte da alínea* f*) do n.º 1 do artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 923/08-50.
Recorrente: Matur — Sociedade Empreendimentos Turísticos Madeira, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Matur, Sociedade Empreendimentos Turísticos Madeira, S.A." vem recorrer do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 25-3-2009, proferido neste recurso n.º 923/08 (constante de fls. 143 a 150 dos autos), com fundamento em oposição com o acórdão também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 8-6-2005, proferido no recurso n.º 1244/04.

1.2 Em alegação, a recorrente apresenta as seguintes conclusões.

1. Entre o Acórdão Recorrido e o Acórdão Fundamento, conforme supra identificados, existe oposição de soluções jurídicas, para a mesma questão de Direito.

2. O fundamento jurídico do Acórdão Recorrido e do Acórdão Fundamento é o mesmo, dado que a tese jurídica equacionada para os solucionar passa pelo estudo e análise das mesmas questões e problemas de Direito.

3. De realçar que não se verificou qualquer alteração da regulamentação jurídica entre os diplomas que sustentam as decisões proferidas em tais acórdãos que justifique a oscilação jurisprudencial que a contradição de julgados supra referida denuncia.

4. Tanto o Acórdão Recorrido como o Acórdão Fundamento qualificam a arguição de nulidade, com fundamento na falta de citação para o processo executivo, como um verdadeiro e próprio incidente,

5. E nos termos do disposto no artigo 151.º do CPPT, compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância decidir sobre os incidentes do processo executivo.

6. Sendo que no Acórdão Fundamento se decide que, precisamente nos termos do mesmo artigo 151.º do CPPT, a competência para conhecer do referido incidente cabe ao Tribunal Tributário de 1.ª instância.

7. Ao passo que no Acórdão Recorrido se desaplica o artigo 151.º do CPPT e se decide que a competência para conhecer do referido incidente é do Chefe de Finanças, alegadamente com fundamento nos artigos 97.º n.º 2 da LGT e 276.º do CPPT (que não atribuem essa competência ao Chefe do Serviço de Finanças).

8. O certo, e expresso em ambos os Acórdãos, é que estamos na presença de um incidente, sendo igualmente certo que o artigo 151.º do CPPT atribui ao Tribunal Tributário de 1.ª instância a competência para decidir os incidentes.

9. Assim, por inferência lógica, compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância decidir sobre a nulidade, com fundamento na falta de citação para o processo executivo, enquanto incidente do próprio processo executivo.

10. Entendimento que a mais autorizada doutrina acompanha.

11. Devendo por isso manter-se a posição do Acórdão Fundamento e alterar-se a decisão do Acórdão Recorrido em conformidade.

12. Cumpre, ainda, referir que a citação é o primeiro acto processual, destinado a chamar ao processo o seu interessado, sendo, por isso, um acto basilar e pressuposto da existência legal de todo o processo.

13. Se esse acto for inexistente será nulo todo o processo (cf. artigo 165.º, n.º 1 a) e n.º 2 do CPPT).

14. O Acórdão Recorrido, que perfilha e mantém a decisão do TTL, no âmbito da qual este Tribunal se declara materialmente incompetente para conhecer da nulidade por falta de citação do executado para o processo executivo, enferma, ainda, do vício de nulidade por não especificar os fundamentos

de Direito que suportam o entendimento de que a competência para o conhecimento da arguição de nulidade por falta de citação é do Chefe do Serviço de Finanças.

15. A única norma invocada pelo Acórdão Recorrido, a este propósito, é o artigo 97.º n.º 2 da LGT.

16. Norma que se limita a prever que "A todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo".

17. Nada acrescentando quanto ao "meio processual mais adequado" em cada caso concreto.

18. Muito menos que, no caso em apreço, tal meio seria um requerimento dirigido ao Chefe do competente Serviço de Finanças.

19. O que estaria, aliás, em manifesta contradição com o disposto no artigo 151.º n.º 1 do CPPT.

20. Não colhe, ainda, a invocação do artigo 276.º do CPPT, que prevendo a reclamação para os Tribunais de decisões do órgão da execução fiscal, nada diz que leve a entender a previsão da obrigação de arguição necessária das questões de nulidade perante o órgão da execução fiscal, como condição prévia da respectiva sindicância perante os Tribunais.

21. Mais, quando é certo que a apreciação da nulidade por falta de citação para o processo executivo, enquanto decisão de um incidente, reveste carácter jurisdicional (cf. artigo 151.º n.º 1 do CPPT e artigos 20.º e 202.º da CRP).

22. Assim, a decisão do Acórdão Recorrido, além de padecer de falta de fundamentação de direito (por não indicar a norma ou normas das quais alegadamente decorre a competência do Chefe do Serviço de Finanças para conhecer do incidente em causa), é ilegal, por violação expressa do artigo 151.º do CPPT – que expressamente atribui competência para a decisão de incidente ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância – e em consequência por violação do princípio constitucional da jurisdicionalidade, consagrado no artigo 202.º da CRP.

Nestes termos e nos melhores de Direito deve ser dado provimento ao presente recurso e uniformizada a jurisprudência no sentido de considerar que compete aos Tribunais Tributários de 1.ª Instância decidir sobre a nulidade por falta de citação, enquanto incidente do processo executivo e, consequentemente, ser anulada a decisão recorrida, ordenando-se a decisão da questão controvertida.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer que deve ser sufragada a doutrina acolhida no acórdão fundamento, julgando-se procedente o recurso – apresentando a seguinte fundamentação.

Tal como no acórdão fundamento, e não obstante a jurisprudência maioritária deste Supremo Tribunal Administrativo em sentido contrário, entendemos que o incidente de nulidade por falta de citação no processo de execução fiscal reveste carácter jurisdicional e deve ser apreciado pelo juiz do tribunal tributário.

Com efeito, e na esteira de Alberto dos Reis, deve entender-se por incidente qualquer ocorrência que perturbe o normal andamento do processo.

Neste sentido serão incidentes a arguição de nulidades processuais e a invocação de excepções, uma vez que se não incluem na tramitação normal do processo.

Ora do n.º 1 do art.º 151.º do CPPT resulta que só as questões de natureza jurisdicional levantadas no processo é que serão decididas pelos tribunais, entendendo-se os incidentes, ali expressamente referidos, como questões jurisdicionais.

Por outro lado decorre do art.º 103.º da Lei Geral Tributária que o processo de execução fiscal tem natureza judicial sem prejuízo da participação dos órgãos de execução fiscal nos actos que não tenham natureza jurisdicional, ou seja actos materialmente administrativos.

E como bem refere a recorrente a apreciação de nulidades reveste carácter jurisdicional.

Aliás o próprio acórdão recorrido reconhece expressamente que a arguição de nulidades constitui um incidente.

Como também equaciona a premissa legal de que decorre do art.º 151.º do CPPT, ou seja de que compete aos tribunais tributários de 1.ª instância decidir os incidentes.

Porém, como bem refere a recorrente, num silogismo imperfeito, conclui que se se tratar de incidente de arguição de nulidade por omissão da prática de um acto que deveria ter sido praticado, deverá entender-se que não se está ainda perante a prática de uma questão controvertida pelo que a sua prática deverá ser requerida ao órgão de execução fiscal.

Ora nada na redacção do preceito nos autoriza a concluir que, sendo a arguida de nulidade por falta de citação no processo de execução fiscal um incidente, a sua decisão não assume carácter jurisdicional e será da competência de um órgão de execução fiscal.

O preceito refere-se expressamente a matérias que pela sua natureza, revestem na execução fiscal, carácter jurisdicional, como é o caso dos incidentes, não sendo legítimo fazer a distinção entre a arguição de nulidade por falta de citação e a arguição de outras nulidades processuais.

Em ambos os casos estamos perante ocorrências que perturbam o normal andamento do processo e carecem de uma decisão judicial, portanto serão da competência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância.

Além do mais o acórdão recorrido parte de uma petição de princípio que é a asserção de que a nulidade por falta de citação no processo de execução fiscal não constitui uma questão controvertida.

Mas se analisarmos o regime legal da citação no processo de execução fiscal vemos que não é assim.

Com efeito decorre do art.º 189.º, n.º 1 do CPPT que a citação comunicará ao devedor os prazos para oposição à execução e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento.

E o art.º 190.º do mesmo diploma legal estabelece uma série de requisitos e formalidades da citação, cuja falta importa a respectiva nulidade por não observância das formalidades prescritas na lei.

Por outro lado a falta de citação não ocorre apenas nos casos em que ela é omitida.

No art.º 195.º do Código de Processo Civil, norma aplicável subsidiariamente ao processo de execução fiscal, indicam-se várias outras situações em que se considera ocorrer falta de citação, nomeadamente: a) Quando o acto tenha sido completamente omitido; b) Quando tenha havido erro de identidade do citado; c) Quando se tenha empregado indevidamente a citação edital; d) Quando se mostre que foi efectuada depois do falecimento do citando ou da extinção deste, tratando-se de pessoa colectiva ou sociedade; e) Quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do acto, por facto que não lhe seja imputável.

Acresce ainda que decorre do art.º 190.º, n.º 6 do CPPT que só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável.

Como se vê a nulidade por falta de citação não é, de forma alguma uma questão não controversa, constituindo antes matéria a exigir decisão de carácter jurisdicional.

Daí que se entenda, na senda do acórdão fundamento, que o incidente de arguição de nulidade por falta de citação no processo de execução fiscal reveste carácter jurisdicional e deve ser apreciado pelo juiz do tribunal tributário, nada se vendo na lei que determine a prévia apreciação efectuada pelo chefe dos serviços de finanças.

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

O presente processo de reclamação de órgão de execução fiscal iniciou-se em 23-11-2007, pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002 – cf., 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 da Secção, 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, desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 25-3-2009, proferido neste recurso n.º 923/08 (de fls. 143 a 150 dos autos); e o acórdão fundamento, também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 8-6-2005, proferido no recurso n.º 1244/04.

No acórdão recorrido a questão de saber – e segundo a sua própria enunciação – «se, com fundamento na falta de citação da instauração da execução fiscal, a recorrente, na sua qualidade de executada, pode deduzir o respectivo incidente de nulidade perante o Tribunal de 1ª Instância» foi decidida em sentido negativo.

E no acórdão fundamento – recolhendo dizeres seus – foi decidido que «a arguição da nulidade dos procedimentos de execução fiscal, por falta de citação» deve ser apreciada «pelo juiz do tribunal tributário, nada se vendo na lei que determinasse a prévia apreciação efectuada pelo chefe de repartição de finanças».

Quer dizer: os acórdãos em confronto proferiram decisões opostas quanto à questão de saber qual das duas entidades (órgão da execução fiscal, ou Tribunal Tributário) é a competente para conhecer da nulidade processual de falta de citação em processo de execução fiscal: o acórdão recorrido decidiu que essa competência cabe imediatamente ao Serviço de Finanças próprio; e o acórdão fundamento decidiu que compete ao Tribunal Tributário decidir imediatamente sobre a mesma nulidade processual.

Ambos os acórdãos (recorrido, e fundamento) foram proferidos no mesmo quadro legal e com identidade essencial das respectivas situações de facto – pelo que efectivamente se verifica a invocada oposição de acórdãos.

2.1 Sob a epígrafe "Competências da administração tributária", o artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário prescreve, na alínea f) do n.º 1, que aos Serviços da Administração Tributária cabe «Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º do presente Código».

Este n.º 1 do artigo 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob o título "*Competência dos tribunais tributários*", estabelece, por sua vez, que «*Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do*

presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos da execução fiscal».

A respeito "*Da competência*" para a execução fiscal do "*Órgão da execução fiscal*", o artigo 149.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário preceitua que «*Considera-se, para efeito do presente Código, órgão da execução fiscal o serviço periférico local da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente.*

E, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro (que aprovou o Código de Procedimento e de Processo Tributário), «*Na execução fiscal consideram-se órgãos periféricos locais as repartições de finanças ou quaisquer outros órgãos da administração tributária a quem lei especial atribua as competências destas no processo*».

Em face das pertinentes disposições legais acabadas de citar, é legítimo concluir que o Serviço de Finanças é o competente para «*realizar os actos*» respeitantes aos processos de execução fiscal. Enquanto que o Tribunal Tributário, no âmbito da execução fiscal, apenas tem competência para «*decidir*» os embargos; a oposição; a graduação e verificação de créditos; as reclamações; e os incidentes.

Quer dizer: especialmente em face dos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário – de que pertence à Administração Tributária a competência para «*Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º do presente Código*» –, o que, na execução fiscal, não for «*decidir*» embargos, oposição, graduação e verificação de créditos, reclamações, e incidentes é da competência da Administração Tributária (à qual cabe «*realizar os actos*» respeitantes à execução fiscal).

2.2 Aqui chegados, havemos de dizer o óbvio: a nulidade processual de falta de citação em processo de execução fiscal não se quadra na previsão legal de embargos; de oposição; nem de graduação e verificação de créditos; nem ainda de reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal (pois do que se fala na nulidade em causa é de falta e não de prática de acto).

Havemos de dizer também do nosso entendimento de que a nulidade processual de falta de citação em processo de execução fiscal não se alista em qualquer tipo de "incidente" (ainda que inominado).

Afora evidentemente a possível ocorrência de outros incidentes inominados na lei, como, por exemplo, o incidente de anulação da venda executiva, o n.º 1 do artigo 166.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário prevê, como incidentes para o processo de execução fiscal, os embargos de terceiros; a habilitação de herdeiros; e o apoio judiciário.

O "incidente" – consoante doutrina e jurisprudência repetidamente firmada – é uma ocorrência estranha ao desenrolar normal de um processo, a qual dá lugar a processado próprio e tem fins específicos a alcançar.

Os incidentes mais não são do que enxertos ou conjuntos de actos destacáveis de um processo, resolvidos autonomamente. São tramitações acessórias ou laterais da regular tramitação do processo para a resolução de questões incidentais. Estas questões incidentais, na medida em que são resolvidas autonomamente, convocam o nascimento de uma tramitação própria que se designa por "incidente". Deste modo, as características marcantes de um incidente são *i*) a acessoriedade em relação à questão principal e *ii*) a autonomia da respectiva tramitação – cf. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 3.ª edição, Coimbra Editora, p. 280.

Diferentemente da tramitação dos incidentes, as nulidades processuais – cf., por todos, Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, p. 176 – apenas determinam uma invalidação mais ou menos extensa de actos processuais como sanção ao desvio do formalismo processual seguido em relação ao formalismo processual prescrito na lei.

E – diversamente do que acontece em qualquer "incidente" –, o meio ou o modo de conhecimento das nulidades processuais, sobremaneira a nulidade de falta de citação em processo de execução fiscal, não reclama uma tramitação autónoma (bem ao invés), nem assume um carácter acessório, dependente e extrínseco relativamente à questão principal (a cobrança da quantia exequenda e acrescido).

Assim, as nulidades processuais ocorrem no próprio processo e decidem-se, ou são sanadas, no próprio processo (e não em outro meio processual incidental, autónomo e acessório).

Aliás, a citação em processo de execução fiscal é um simples acto de comunicação às partes (ao executado) –, por isso que constitui um acto respeitante à execução fiscal que compete à Administração Tributária realizar.

2.3 O acórdão recorrido considera – nomeando Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 5.ª edição, vol. II, pp. 36 e 37 – que «se se tratar de nulidade por omissão da prática de um acto que deveria ser praticado, deverá entender-se que não se está ainda perante uma questão controvertida, pelo que a sua prática deverá ser requerida ao órgão da execução fiscal, só havendo possibilidade de solicitar a intervenção do tribunal, através de uma reclamação nos termos do art.º 276.º, se for indeferido o respectivo requerimento».

Na realidade, seja qual for o modo por que se apresente a falta de citação, enquanto sobre essa falta processual não houver pronúncia expressa da entidade competente para «realizar os actos» respeitantes aos processos de execução fiscal (o órgão da execução fiscal), nenhuma controvérsia existe sobre a evocada falta de citação, e, por isso, com o acórdão recorrido, «deverá entender-se que não se está ainda perante uma questão controvertida».

Estamos em crer, portanto, que o suprimento da nulidade da falta de citação em processo de execução fiscal não constitui um incidente processual de que compita ao Tribunal Tributário 1.ª Instância imediatamente conhecer, ao abrigo do n.º 1 do artigo 151.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Diversamente: julgamos que a nulidade por falta de citação em processo de execução fiscal significa a falta da prática de um acto processual que ao órgão da execução fiscal cabe realizar, por força dos termos da 1.ª parte da alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Resta-nos, pois, concluir que o acórdão recorrido – ao decidir que a nulidade processual por falta de citação para a execução fiscal é da competência do respectivo órgão da execução fiscal, essencialmente por «entender-se que não se está ainda perante uma questão controvertida» –, julgou bem, pelo que deve ser confirmado.

E, então, havemos de convir, em síntese, que a *citação* em processo de execução fiscal é um *acto processual* de comunicação ao executado, sendo que o conhecimento e sanação da *nulidade por falta de citação* se traduz na prática de acto ou *actos processuais que ao órgão da execução fiscal cabe realizar*, ao abrigo da 1.ª parte da alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 24 de Fevereiro de 2010. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *António Francisco de Almeida Calhau — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves — António José Martins Miranda de Pacheco — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto — Domingos Brandão de Pinho — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira.*

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Execução fiscal. Responsabilidade subsidiária. Reversão da execução. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

II — Assim, a aplicação imediata da LGT aos requisitos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, carece de suporte legal, quando os factos que servem de suporte à reversão ocorreram antes da sua entrada em vigor.

Processo n.º 58/09-50.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Agostinho Rocha de Lima.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Agostinho Rocha de Lima, melhor identificado nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívidas de Imposto de Selo e coima, relativas a Fevereiro de 1997.

Este tribunal, por sentença datada de 21/1/08, julgou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida (vide fls. 246 e segs.).

Inconformado, o oponente interpôs recurso desta sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul (vide fls. 261 e segs.).

No aresto então prolatado e datado de 1/7/08, este Tribunal concedeu provimento ao recurso, julgando procedente a oposição à execução fiscal (vide fls. 307 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 os acórdãos prolatados por esta Secção do STA de 13/4/05, in rec. n.º 100/05, quanto à necessidade de excussão prévia e de 27/4/05, in rec. n.º 101/05, quanto à sucessão de leis no tempo (vide fls. 353 e segs.).

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 julgados (fls. 336 e 339 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 do CPPT (fls. 347 e segs.).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. As situações de facto no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento são idênticas:

ambos os casos têm como base de facto Execuções fiscais instauradas para cobrança de dívidas tributárias de pessoas colectivas mas, desvelada a insuficiência do respectivo património para satisfação da dívida exequenda a A.T. procedeu a reversão contra responsável(eis) subsidiário(s).

2. Quer no Acórdão recorrido quer no Acórdão fundamento:

• As dívidas são anteriores à entrada em vigor da LGT;

• A execução foi instaurada antes da entrada em vigor da LGT;

• A reversão contra os gerentes verificou-se na vigência da LGT.

Mas,

3. As soluções jurídicas encontradas no Acórdão recorrido e nos acórdãos fundamento são opostas, pois:

4. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que, no caso submetido a julgamento, para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade, relativamente a dívidas cujos períodos de constituição decorreram na sua vigência, aplica o CPT, tudo se devendo passar de acordo com o disposto no art. 239º, n.º 2, deste diploma, que subordina o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários à verificação da inexistência de bens penhoráveis e insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido; ao invés, os acórdãos fundamento aplicaram o art. 23º da LGT, conjugado com o n.º 2 do art. 153º do CPPT, que sucedeu ao art. 239º, n.º 2, do CPT, entendendo que hoje, mesmo relativamente a impostos cuja execução se iniciou antes da vigência daquela Lei, não é necessária a prévia excussão do património do devedor originário para que seja possível a reversão. Basta a constatação fundada da insuficiência do património da devedora originária, baseada, por exemplo, no auto de penhora e/ou outros elementos.

5. Isto é: no Acórdão recorrido entendeu-se que, por as dívidas exequendas e a instauração da Execução Fiscal serem anteriores à entrada em vigor da LGT se aplicava o regime de reversão resultante do art. 239º n.º 2 do CPT - só feita a excussão do património da devedora originária era viável a reversão contra os responsáveis solidários (gerentes, administradores...). Ao passo que nos Acórdãos fundamento se decidiu que, apesar de as dívidas exequendas e a Execução Fiscal para a sua cobrança serem instauradas antes da entrada em vigor da LGT, o regime de reversão aplicável não é aquele, mas o decorrente do artigo 23º da LGT, conjugado com o n.º 2 do art. 153º do CPPT - a reversão, aos responsáveis solidários, das dívidas em cobrança em Execução Fiscal é possível desde que a insuficiência do património da devedora originária resulte evidenciada e fundada, por exemplo, no auto de penhora, e/ou em outros elementos.

6. Existe, pois, a alegada oposição entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos fundamento. E existindo oposição, deve prevalecer a solução dos acórdãos fundamento.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, quanto à necessidade de excussão prévia, por não existir oposição de julgados e improcedente quanto à questão da sucessão de leis no tempo.

Daquela questão foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente Fazenda Pública, nos termos que constam de fls. 378, 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) O ora Oponente, juntamente com a sua mulher Maria Manuela Mendes Sobral Lima, são os únicos sócios e gerentes da sociedade comercial por quotas "Confelimas - Sociedade Industrial de

Confecções, Lda", NIPC 501 566 759, com sede social no sítio da Barroca, Edifício Confelimas, 2700 Amadora - Cfr. documento a fls. 41 e segs.;

b) O ora Oponente exercia a gerência efectiva da Confelimas - Cfr. artº 7º da p.i.;

c) A sociedade identificada em a) que antecede foi constituída em 23 de Julho de 1985, por escritura pública lavrada no Cartório Notarial da Amadora e tinha por objecto actividade de fabrico, comércio e representação de vestuário -Cfr. documento a fls. 41;

d) A sociedade identificada em a) que antecede cessou a sua actividade em Novembro de 2001 - Cfr. documento a fls. 128;

e) O comportamento da sociedade identificada em a) que antecede, pautou-se por reiterado incumprimento, em termos de obrigações declarativas, registo e pagamento, tendo, em Janeiro de 2003, dívidas fiscais no valor de € 3.402.398,20, provenientes de IVA, IRC, IRS, Segurança Social, Coima e Imposto de Selo e juros compensatórios -Cfr - Cfr. documento a fls. 128 e segs;

f) A sociedade referida em a), que antecede, aderiu aos benefícios do DL 124/96, de 8 de Agosto, no regime de pagamento de 150 prestações, tendo, regularizado apenas sete e tendo sido excluída daquela modalidade de pagamento em 21/12/2000, não tendo sido efectuados quaisquer pagamentos posteriormente - Cfr. documento a fls. 128 e segs;

g) O património da sociedade Confelimas, consistente em bens imóveis está todo penhorado - Cfr. documento a fls. 128 e segs;

h) Em 18 de Outubro de 2002, por altura da cessação da actividade da Confelimas, o Oponente Agostinho da Rocha Lima registou na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa contrato de sociedade, pelo qual foi constituída a pessoa colectiva "Rosa Preta, Comércio de Vestuário, Unipessoal, Lda, com sede na Rua Morais Soares, n.º 43-C, %º Dtº, Penha de França, Lisboa, da qual é único sócio gerente e que tem por objecto a confecção, comércio e representação de artigos de vestuário -Cfr. documento n.º 1 e segs.;

i) Corre termos no Serviço de Finanças da Amadora 1 o processo de execução fiscal com n.º 3131-99/103992.0 contra Confelimas – Sociedade Industrial de Confecções, Lda, por dívidas de Imposto de Selo e coima relativo a Fevereiro de 1997;

j) O Chefe do Serviço de Finanças, em 11 de Agosto de 2003, proferiu despacho revertendo a execução fiscal referida em i), que antecede, contra Agostinho da Rocha Lima, na qualidade de responsável subsidiário, do qual se destaca: "Analisados os autos verifica-se que à executada não são conhecidos bens penhoráveis, conforme resulta da certidão de diligências e informação constante de fls. (4) Como resulta do documento da Conservatória do Registo Comercial da Amadora a fls. (5) e outros documentos incorporados no processo de Grandes Devedores nomeadamente cheques assinados, nomeação e aceitação das funções de fiel depositário de bens penhorados à originária devedora, intervenção em escritura de trespasse pertencente à executada. Considerando ainda o facto de que, tanto na data em que ocorreu o facto tributário, como na data em que a dívida se tornou exigível eram responsáveis subsidiários da executada Agostinho da Rocha Lima, Nif … e Maria Manuela Mendes Sobral Lima, Nif …, ambos residentes na Rua …, Amadora, contra eles, e nos termos do n.º 23º da L.G.T. conjugado com o artº 159º do C.P.P.T. determino a reversão da presente execução." - Cfr. documento de fls. 42, o qual se dá aqui por reproduzido;

k) A oponente deduziu a presente oposição em 10 de Novembro de 2006 - Cfr. carimbo aposto a fls. 3;

A que, nos termos do artº 712º do CPC, se adita o seguinte:

l) Em 14.6.99, a executada Confelimas solicitou adesão ao DL 124/96 para pagamento das dívidas entre as quais a da execução em causa referida em i) e, por despacho de 21.12.2000, a executada foi excluída desse DL por incumprimento (cfr. fls. 87 e ss).

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 2007, 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).

4 – Posto isto e desde logo, importa referir que, muito embora não conste dos autos se os acórdãos tidos por fundamento transitaram em julgado, tem este STA vindo a entender, em sintonia com o disposto no artº 763º, n.º 4, do CPC, na redacção anterior à reforma introduzida pelos Decretos-Lei nºs 329-A/95 de 12/9 e 180/96 de 12/12, que se deve partir do pressuposto que o trânsito em julgado ocorreu, se o recorrido não alegar que o acórdão não transitou, como é o caso.

Vejamos, então, se se verificam os demais pressupostos.

E a resposta não pode deixar de ser negativa e bem manifestamente, em relação ao primeiro dos acórdãos invocados como fundamento do presente recurso e que foi junto a fls. 229 e segs..

Com efeito, neste aresto decidiu-se, depois de eleger como regime aplicável ao caso ali em apreço o previsto no artº 23º da LGT e no artº 153º do CPPT, que, na vigência destes diplomas legais, é possível, ao contrário do que acontecia no âmbito do CPT, reverter a execução face à insuficiência do património do originário devedor.

Por sua vez, no acórdão recorrido decidiu-se, depois de eleger como regime aplicável ao caso ali em apreço o previsto no artº 13º do CPT, que, na vigência deste diploma legal, quando existam bens penhoráveis ou penhorados da executada originária ou seus sucessores a reversão só pode ocorrer após a sua liquidação, quando o produto da sua venda for insuficiente para pagamento da dívida exequenda, só sendo possível a reversão contra responsáveis subsidiários antes da liquidação dos bens existentes, se os bens da exequenda originária tiverem um valor máximo predeterminado (como dinheiro ou créditos) e tal valor for inferior ao valor da dívida exequenda.

E acrescenta que "os pressupostos em que assenta o chamamento do revertido e constantes do art. 239 do CPT com o entendimento que já referimos devem estar verificados no momento em que se profere o despacho de reversão.

Na situação em apreço e conforme resulta do provado sob a alínea g), verifica-se que quando foi proferido o despacho de reversão encontravam-se penhorados todos os bens da executada e daí se ter concluído pela insuficiência de bens da mesma para satisfazer as dívidas. Esta constatação permite concluir que à data do despacho de reversão não se verificava a inexistência de bens e que não se podia ordenar a reversão por não se verificar o condicionalismo do art. 239º do CPT".

Para concluir que se verifica, assim, "a ilegitimidade do recorrente na execução o que constitui fundamento de oposição previsto no art. 204 n.º l alínea b) do CPPT…".

Sendo assim, não só os arestos em confronto não divergem quanto à solução jurídica encontrada quanto à necessidade de excussão prévia do património da originária devedora para poder ocorrer a reversão da dívida exequenda, no âmbito do artº 13º do CPT, mas, também, os regimes legais, à face dos quais a questão foi decidida, são diferentes.

Pelo que inexiste, nesta parte, a alegada oposição de acórdãos.

O mesmo já não se poderá dizer em relação à questão da sucessão de leis no tempo, nomeadamente, quanto à aplicação do artº 23º da LGT a execuções de dívidas constituídas anteriormente à vigência desta.

Na verdade, no acórdão recorrido e sufragando-se para o efeito no acórdão desta Secção do STA de 28/9/06, in rec. n.º 488/06, decidiu-se que "As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

…Por isso, o CPT é aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade, relativamente a dívidas cujos períodos de constituição decorreram na sua vigência".

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento e junto a fls. 332 e segs., decidiu-se que, tendo a reversão ocorrido já na vigência da LGT, é o regime nesta previsto o aplicável, concretamente o previsto no seu artº 23º, em conjugação com o disposto no artº 153º do CPPT.

Pelo que é, assim e nesta parte, patente a "antítese discursiva" entre os arestos em confronto.

5 – Posto isto, passemos, então, à apreciação desta questão.

Restringe-se esta à aplicabilidade do artº 23º da LGT à reversão determinada em 11/8/03 atinente à responsabilidade subsidiária nascida em 1997.

Conforme se diz no aresto recorrido, o regime da responsabilidade aplicável às dívidas em causa, nascidas em 1997, é o do Código de Processo Tributário (CPT).

Isto por que e como vimos, citando jurisprudência desta Secção do STA, a responsabilidade subsidiária dos gerentes e respectivos pressupostos é matéria regulada pela lei vigente à data do facto gerador dessa responsabilidade, sendo para o efeito indiferente o momento da reversão da execução.

Para a recorrente essa mesma responsabilidade e respectivos pressupostos é matéria que deve ser regulada pela lei vigente à data da reversão da execução, uma vez que a norma do predito artº 23º tem carácter procedimental e é de aplicação imediata.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, quer a doutrina, quer a jurisprudência uniforme desta Secção do STA têm vindo a apontar no sentido pugnado pelo acórdão recorrido.

Vejam-se, neste sentido e entre muitos, os Acórdãos de 24 de Fevereiro de 1999, in rec. n.º 21.606; de 26 de Maio de 1999, in rec. n.º 23.769; de 27 de Outubro de 1999, in rec. n.º 23.872; de 28 de Fevereiro de 2001, in rec. n.º 25.341; de 19 de Dezembro de 2001, in rec. n.º 26.382; de 11/1/06, in rec. n.º 717/05 e de 28/9/06, in rec. n.º 488/06, estes dois últimos subscritos pelo Relator que, por isso, vamos aqui seguir de perto.

No período referido, vigorava o CPT, em cujo artº 13º se previa o regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes por dívidas tributárias, concretamente, "por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais".

A LGT entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999 (artigo 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), pelo que os factos que servem de suporte à imputação da responsabilidade subsidiária que ocorreram em 1999 se enquadram no seu domínio de aplicação.

"As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

Como é praticamente pacífico na doutrina «*as normas sobre direito probatório material – as que afectam a substância do direito repercutindo-se sobre a própria viabilidade deste – não são, em princípio, de aplicação imediata*». (VAZ SERRA, em estudo publicado na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 111º, página 8. Em sentido semelhante se pronunciam MANUEL DE ANDRADE, *Noções elementares de processo civil*, 1979, página 193, BAPTISTA MACHADO, *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, página 273, ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de processo civil*, 1ª edição, página 58.)

Por isso, relativamente às dívidas cujos períodos de constituição ocorreram na vigência do C.P.T., é aquele diploma o aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade.

Estas regras, que já eram adoptadas antes da L.G.T., são confirmadas pelo seu art. 12.º que, nos n.ºs 1 e 3, distingue entre «*normas tributárias*» e «*normas sobre procedimento e processo*», apenas estabelecendo a regra da aplicação imediata para estas últimas.

Apenas podem ser consideradas normas de procedimento e de processo as que têm uma função instrumental, regulando a forma como se processa a reversão da execução fiscal e não também as que fixam os requisitos de que ela depende, que, ao definirem quem e quando pode ser responsabilizado pelo pagamento de impostos têm natureza de normas de incidência subjectiva dos tributos ou, pelo menos, terão uma natureza análoga, inclusivamente para efeitos da proibição de retroactividade constante do art. 103.º, n.º 3, da CRP.

Assim, a aplicação imediata da LGT aos requisitos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, carece de suporte legal, quando os factos que servem de suporte à reversão ocorreram antes da sua entrada em vigor" (Acórdão citado de 28/9/06, in rec. n.º 488/06).

No mesmo sentido se pronunciou Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., Vol. II, in págs. 334 e 335, nota 16.

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública, nas instâncias e neste STA, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — António José Martins Miranda de Pacheco — João António Valente Torrão — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Domingos Brandão de Pinho — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Joaquim Casimiro Gonçalves — Dulce Manuel da Conceição Neto.*

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Oposição de julgados. Falta de identidade de situações de facto.

Sumário:

Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados se dos acórdãos em confronto resulta ser diferente a matéria de facto em que ambos assentaram, daí resultando, também, decisões de direito divergentes.

Processo n.º 489/09-50.
Recorrente: José Manuel Prazeres Caetano e Outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – José Manuel dos Prazeres Caetano e outra, melhor identificados nos autos, deduziram, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRS, relativo aos anos de 2002 e 2003 e respectivos juros compensatórios.

Este tribunal, por sentença datada de 9/1/08, julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida (vide fls. 153 e segs.).

Inconformados, os impugnantes interpuseram recurso desta sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul (vide fls. 162 e 172 e segs.).

No aresto então prolatado e datado de 15/7/08, este Tribunal negou provimento ao recurso, mantendo a sentença recorrida (vide fls. 203 e segs.).

Deste acórdão, aqueles interpuseram recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão prolatado pelo TCA Sul, de 15/7/08, in rec. 2.371 (vide fls. 214 e 215).

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 julgados (fls. 227 e segs.).

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 251 e sgs., que aqui se dão por integramente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir que o recurso deve ser "rejeitado, por não haver oposição de acórdãos (vide fls. 251 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 do CPPT (fls. 283).

Os recorrentes apresentaram alegações com as seguintes conclusões:

1º Para exposição do erro efectuado pelo acórdão recorrido, chamou-se a atenção para a identidade dos factos subjacentes a ambos os acórdãos. Entende-se estar inequivocamente perante a mesma situação de facto: omissão de parte dos proveitos, na sociedade alienante, do produto de venda de imóveis por elas detidos.

2º Porque esses proveitos não foram declarados, recorreu a AF à consequência legalmente determinada no normativo em questão.

3º Sucede que o acórdão recorrido efectuou uma incorrecta interpretação da norma em questão, donde resultou uma aplicação indevida, o que se entende ter ficado demonstrado com a citação dos paradigmáticos termos expostos no acórdão em oposição como sendo a forma correcta da aplicação desta norma.

4º O acórdão recorrido entendeu bastar a movimentação da conta 25, enquanto que a solução aqui defendida, e vertida no acórdão oposição, entende que essa movimentação tem de ocorrer num sentido preciso — pagamentos da sociedade em benefício do sócio.

5º Sendo este inequivocamente o sentido da norma em questão, não pode deixar de se entender que o acórdão recorrido padece de vicio de violação de lei por errónea interpretação da norma, competindo-lhe ser anulado.

6º Esta interpretação, a não ser corrigida, importaria, não apenas, uma indevida aplicação do direito, como resultaria num grave atentado ao princípio da capacidade contributiva, ao fazer com que

os recorrentes tivessem de pagar um imposto que nos termos legais não devem. Dois entorses que o Direito deve rejeitar.

7º Defende-se, assim, uma interpretação da norma fundamento da decisão, nos termos daquela que lhe foram conferidos pelo Acórdão em oposição, ele próprio já seguindo jurisprudência prévia do mesmo tribunal (Ac. 592/03, de 10/12/2003).

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 299 e seguintes, que se dão aqui, também, por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção do acórdão recorrido.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, por não existir oposição de julgados.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), pronunciando-se quer os recorrentes, quer a recorrida, nos termos que constam de fls. 368 e 364, respectivamente, que aqui se dão, também, por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) Em 06.11.06 foi efectuada a liquidação adicional de IRS aos impugnantes, com os nºs. 2006500454610 e 2006004546986, assim como de juros compensatórios devidos, relativos aos anos de 2002 e 2003, devidamente notificada — cfr. Ofício de fls. 25, e demonstração de liquidação de fls. 26 a 29, dos autos;

2) As liquidações referidas em 1 resultaram da alteração aos rendimentos declarados, tendo por base o relatório da I.T. e dos Pareceres constantes de fls. 32 a 79, que mereceu o despacho de concordância proferido pelo Director de Finanças em 23.10.06, constante de fls. 31 dos autos;

3) Dá-se aqui por reproduzido o relatório referido em 2, do qual consta que «... na sequência da acção de inspecção à empresa Maxiobra — Sociedade de Construção, Lda., junto de vários compradores verificou-se uma diferença entre o valor da escritura e o valor real da fracção adquirida e que os cheques destas diferenças tinham sido emitidos em nome dos sócios da empresa... e depositados na sua conta particular... quanto às diferenças de € 1.216.084,60 em 2002 e € 457.102,51... tendo dado entrada nas contas bancárias da empresa... foram contabilizados na conta 25 como empréstimo de sócios.... Vamos ainda considerar como adiantamento por conta de lucros os montantes de €...., estes valores referem-se a cheques da empresa... que foram emitidos para pagamentos de despesas alheias ao funcionamento da empresa e que os sócios identificaram como tendo sido para seu uso pessoal... o montante global das correcções é de €.... em 2002 e de €... e vai ser imputado a cada um dos sócios na proporção do capital detido...», cfr. ponto III e IX, e Anexos 2, 3 e 4 do Relatório de fls. 34 e segs., dos autos;

4) Dá-se aqui por reproduzida a acta da assembleia-geral da sociedade n.º 28, de 11.05.03, de fls. 87 dos autos, e extracto da conta 2551 e 25539, de fls. 88 a 102, e de fls. 111 a 127, dos autos.

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 2007, 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).

4 – Posto isto e desde logo, importa referir que, muito embora não conste dos autos se o acórdão tido por fundamento transitou em julgado, tem este STA vindo a entender em sintonia com o disposto no artº 763º, n.º 4, do CPC, na redacção anterior à reforma introduzida pelos Decretos-lei nºs 329-A/95

de 12/9 e 180/96 de 12/12, que se deve partir do pressuposto que o trânsito em julgado ocorreu, se o recorrido não alegar que o acórdão não transitou, como é o caso.

Vejamos, então, se se verificam os demais pressupostos.

A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, qual a interpretação que deve ser dada à presunção legal estabelecida no artº 6º, n.º 4 do CIRS e "no sentido de que os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou de exercício de cargos sociais, se presumem feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros".

Da leitura dos acórdãos em confronto resulta com toda a clarividência que ambos não diferem quanto à interpretação que deve ser feita do preceito em questão.

Todavia, no acórdão recorrido decidiu-se que os recorrentes não apresentaram "prova documental que permita afastar a conclusão da AT de que se está perante uma situação de "adiantamentos por conta de lucros" – ao invés, foi feita prova de que a maioria das entradas na conta 25 estão tituladas por cheques bancários de terceiros emitidos em nome dos ora recorrentes…

Os ora recorrentes não apresentaram quaisquer provas de que os valores em causa constituem mútuos, como alegam; e os elementos constantes dos presentes autos não permitem chegar a tal conclusão porque: a) Cheques entregues pelos compradores das fracções vendidas pela Maxiobra, que passa pelas contas bancárias dos ora recorrentes (enquanto sócios da mencionada Maxiobra), até entrarem na contabilidade da mesma na referida conta 25, não configuram simples "mútuos" efectuados pelos sócios à sua empresa; b) Os alegados "mútuos" são efectuados com os cheques dos compradores das fracções comercializadas pela própria beneficiária dos "mútuos"; c) …dados os "rendimentos tão pouco elevados (dos recorrentes) nos anos em causa e em sede de IRS…e sem apresentarem provas de terem outros rendimentos ou até terem contraído empréstimos pessoais para possibilitarem o mútuo, (não é) possível, sem apresentarem qualquer prova documental, virem alegar a efectivação dos referidos «mútuos»"".

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se, em suma, que "a FP não fez, de facto, qualquer prova no sentido de legitimar a extrapolação de que a recorrida/impugnante, enquanto sócia e gerente da referida "Edgarcar" se apropriou, por qualquer forma, a título de adiantamento de lucros, da referida importância correspondente a pouco menos de 71,5% do valor de venda de um imóvel de que a referida sociedade era proprietária (*valor de venda global de Esc. 105.000.000$*), prova essa que manifestamente sobre ela impendia, na medida em que vis(ou)ava a correcção dos rendimentos tributáveis declarados para efeitos de IRS do ano em questão, - *limita-se, antes, a recorrente, nesta matéria a conjecturar que, desconhecendo-se o caminho que tomaram os aludidos 75.000.000$ os quais não se encontravam lançados na contabilidade, era de concluir a aludida apropriação a título de adiantamento de lucros…'*"".

Ora, os juízos assim formulados assentam em pressupostos de facto diferentes.

Por isso, não se podendo sindicar a correcção de tais juízos tem de concluir-se que as decisões divergentes proferidas sobre a questão conhecida nos acórdãos recorrido e fundamento tiveram subjacente diferente situação fáctica, pelo que as decisões de sentido diferente não envolvem contradição de julgados.

Assim, não se verifica entre os citados arestos contradição sobre qualquer questão fundamental de direito.

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

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

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — António José Martins Miranda de Pacheco — João António Valente Torrão — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Domingos Brandão de Pinho — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Joaquim Casimiro Gonçalves — Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Oposição de Acórdãos. Aresto Fundamento.

Sumário:

I — Apenas pode ser indicado como fundamento do recurso por oposição de acórdãos, um só acórdão anterior que esteja em oposição com o recorrido, relativamente à mesma questão jurídica.
II — À míngua de oposição, não pode ser apreciada a questão decidida no aresto recorrido, mesmo que se trate da prescrição da obrigação tributária.
III — Em tal circunstancialismo, o recurso deve ser julgado findo.

Processo n.º 862/09-50.
Recorrente: António Manuel Bento Cavaco.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

António Manuel Bento Cavaco vem recorrer do acórdão do TCAS, de 17 de Junho de 2008, que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença, a qual, por sua vez, julgou improcedente oposição por si deduzida à execução fiscal originariamente Instaurada contra Sadovol – Importação e Reparação de Componentes de Camiões, LDA.

Formulou as seguintes conclusões:

"

I

1- Questão prévia: face ao tempo, entretanto, decorrido, hoje - 05/06/2009 ainda que se considere o regime do artigo 34º, do CPT e o respectivo critério de contagem do prazo de prescrição de 10 anos, a totalidade da quantia exequenda encontra-se prescrita, o que, desde já, se invoca e deve levar à extinção da execução contra o Recorrido, sem necessidade de apreciação dos outros fundamentos invocados infra; no entanto, caso assim não se entenda:

II

2- Provou o Recorrente, sobejamente, a ausência de culpa e ilicitude na sua conduta enquanto gerente;

3- De facto, ficou provado que, a partir do ano de 1995, os clientes da sociedade começaram a faltar e as reparações de camiões começaram a diminuir, que os pagamentos das facturas das reparações efectuadas pela sociedade começaram a ser atrasados, tendo muitas delas ficado por pagar, que a sociedade estava numa situação de dificuldade económica não conseguindo cumprir em tempo as suas obrigações, designadamente com os salários dos trabalhadores e que o Recorrente efectuou tentativas junto aos clientes para que estes pagassem as facturas dos serviços efectuados;

4- A culpa e a ilicitude são requisitos sine qua non e de exigência cumulativa, para que seja legalmente admissível a reversão em sede de execução fiscal, pelo que não se tendo verificado nenhum deles, como, dos autos, resulta exaustivamente, deverá ser determinada a extinção da execução fiscal contra o ora Recorrente;

III

5- A sentença recorrida valoriza negativamente o facto de o Recorrente não ter diligenciado no sentido de apresentar a sociedade à falência ou a um processo de recuperação, para concluir que, por tal facto, foi por culpa deste que esta não conseguiu pagar as dívidas exequendas, sendo certo que o facto de o Recorrente não ter prosseguido nenhum daqueles mecanismos, não permite, de per si e sem mais, concluir pela existência de culpa daquele;

6- Com efeito, estamos perante uma responsabilidade de cariz extra contratual, pelo que, para concluir pela existência de responsabilidade do Recorrente por este motivo, por via da reversão, necessário seria estabelecer o adequado nexo de causalidade entre a conduta omissiva do Recorrente - não apresentação da sociedade a um daqueles processos - e o facto de a sociedade não ter pago as referidas dívidas;

7- Era necessário provar que se o Recorrente tivesse apresentado a sociedade à falência ou a processo de recuperação, viabilizar-se-ia o pagamento das dívidas exequendas e, in casu, nada se provou a este respeito, pelo que falece o fundamento que constitui o sustentáculo da sentença de que ora se recorre (por exemplo, neste sentido, Ac. R.P., recurso n.º 776/00, 33ª secção, de 01/06/00, Desembargador Viriato Bernardo);

IV

8- Face ao artigo 48º, n.º 3, da L.G.T., que determina que a contagem dos prazos de prescrição deve ser autónoma, rectius, que a prescrição da dívida tributária relativamente aos devedores subsidiários opera quando estes não sejam citados para a execução fiscal, até ao 5º ano posterior ao da liquidação da dívida, dever-se-ão considerar prescritas as dívidas exequendas sub judice, já que a interrupção da

prescrição decorrente da citação do devedor originário, será, nesse caso, inoponível ao devedor subsidiário, prescrição que, desde já, se invoca;

9- Sendo certo que, relacionando-se esta norma directamente com o procedimento e processo tributários - maxime com os respectivos prazos de duração - está inserida no âmbito do n.º 3, do artigo 12º, da L.G.T., sendo de aplicação imediata;

V

10- Acresce que o constitucional princípio da segurança e certeza jurídica, ínsitos no artigo 60º, n.º 1, da C.R.P., é directamente afrontado pela entendimento da sentença recorrida, que perfilha a tese de que o n.º 3, do artigo 48º, da L.G.T., só é aplicável para o futuro, porquanto os gerentes societários ficarão, eternamente, sob a "ameaça" de vir a ser responsabilizados por dívidas de sociedades das quais se afastaram há décadas!

11- Por outra via, não há qualquer justificação para que o Estado detenha uma posição vantajosa face aos demais credores, com o regime consagrado nos artigos 23º e 24º, da L.G.T., o qual consubstancia uma clara ofensa aos princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade, no que concerne ás relações Estado-Contribuinte, compensando a inércia e lentidão daquele com privilégios legais!

POR QUALQUER DOS FUNDAMENTOS, DE FACTO E DE DIREITO INVOCADOS SUPRA DEVERÁ SER DETERMINADA A EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO CONTRA O RECORRENTE.

"

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que "o recurso deve ser julgado findo, por inexistência de oposição de acórdãos".

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

Vejamos, pois:

Como se mostra dos autos – fls. 253 –, o recorrente apresentou sete (!) acórdãos fundamento, sem que todavia enunciasse as respectivas questões em oposição.

E, convidado, já neste tribunal, para eleição de um deles, de entre os referidos, veio dizer que todos "são relevantes face ao objecto do seu recurso, sem particular hierarquia de importância de um relativamente aos outros", actuação que tem por perfeitamente legal pois que "desconhece norma que preveja a eleição de apenas um "acórdão fundamento", sob qualquer cominação".

Pelo que requer que "todos sejam considerados na decisão a proferir", sendo que, "por mera cautela" e "subsidiariamente", "elege o Acórdão n.º 00198/03, de 01/07/2003, do TCA (de preferência sem prejuízo do disposto nos outros indicados)".

Ora, nos termos do art. 284 n.º 1 do CPPT, "o requerimento de interposição do recurso deve indicar, com a necessária individualização, os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido…", podendo o relator "determinar que o recorrente seja notificado para apresentar certidão do ou dos acórdãos anteriores para efeitos de seguimento do recurso" – n.º 2.

Todavia e mau grado a literalidade da norma, só pode ser invocado um acórdão fundamento por cada questão a dilucidar.

É o que resulta do disposto nos art.^{os} 22 al.^{s} a), a`) e a``) e 30 al.^{s} b) e c) do ETAF de 1984 – aplicável, nos autos, já que a oposição foi deduzida em 29/12/2003 – em que se fazem referências, no singular, a "acórdão".

Assim, apenas pode ser invocado como fundamento do recurso, um só acórdão anterior que esteja em oposição com o recorrido, relativamente à mesma questão jurídica.

Trata-se de entendimento pacífico, tanto no STA como no STJ.

Como ensina Jorge de Sousa, CPPT, Anotado, 2º Vol., pág. 801:

"Por isso, as referências a acórdãos, no plural, que são utilizadas nos n.ºs 1 e 2 deste artigo 284.º deverão ser entendidas como reportando-se aos casos em que existam duas ou mais questões decididas no acórdão recorrido relativamente às quais o recorrente entende que este está em oposição com arestos anteriores.

As razões que justificam tal posição são de prevenção contra abusos na utilização dos recursos por oposição de julgados, pretendendo-se evitar que os recorrentes obriguem o Supremo a ter de apreciar, caso a caso, a eventualidade de o acórdão recorrido estar em contradição com uma grande quantidade de acórdãos, que podiam mesmo ser centenas ou milhares, se não existisse qualquer limitação quantitativa.

Por outro lado, a indicação de um acórdão em oposição bastará para que o Supremo tenha de apreciar a questão, pelo que, se ele existir e o recorrente fizer as suas escolhas com o cuidado exigível, não será prejudicado nos seus direitos de colocar ao (tribunal) Superior a apreciação de todas as questões que tenham sido objecto do acórdão recorrido."

Assim, só se terá em consideração o referido acórdão do TCAS de 01/07/2003, rec. 198/03.

Pretende, ainda, o recorrente – o que apresenta como questão prévia (fls. 316) – a apreciação da prescrição entretanto ocorrida.

Todavia, o julgado recorrido só pode ser apreciado, desde que exista oposição, sendo que, como é jurisprudência corrente, a decisão do relator no tribunal a quo, que reconheceu a oposição de acórdãos (fls. 313) – aliás, em termos de proposição tipo passe partout, e até contraditória pois que a considerou "demonstrada" (sic) entre o acórdão fundamento (mas qual dos sete indicados?) e o acórdão recorrido, pelo que, em rigor, nem constitui um verdadeiro julgamento da existência de oposição – não impede que o Pleno da Secção decida a questão em sentido contrário – cfr. Jorge de Sousa, cit, pág. 814.

Vejamos, então, se se verifica, ou não, a predita oposição, face ao ETAF de 1984, o aplicável, como se referiu.

Nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b') do artigo 30 do ETAF, 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 da Secção de 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, do TCAS, de 17 de Junho de 2008, rec. 02190/08 e o aresto fundamento, do mesmo tribunal, de 1 de Julho de 2003, rec. 198/03.

Ora, este último acórdão entende efectivamente ser aplicável o prazo "mais favorável aos interesses do recorrente", de entre o de vinte anos consagrado no CPCI, o de dez anos do CPT e o de oito anos da LGT, devendo, por isso, aplicar-se, no caso, o de dez anos pois, assim, o prazo de prescrição ter-se-ia completado em 2002, quando, pelos restantes, "apenas se poderiam verificar em 2007 e 2008".

Concluindo pela prescrição da dívida.

Todavia, no ponto, o acórdão recorrido apenas referiu ser aplicável o prazo de dez anos previsto no art. 34 do CPT, mas sem quaisquer considerandos que explicitassem a razão de ser de tal aplicação.

Não resulta pois, dos arestos em confronto, qualquer oposição sendo, até, que aplicaram o mesmo prazo, face ao respectivo quadro fáctico.

Certo que, como bem refere o MP, o recorrente enuncia a questão decidenda de forma dificilmente inteligível, nas alegações de primeiro grau, parecendo porem referi-la "à eficácia prospectiva/retroactiva – aplicação das normas sobre prescrição apenas para o futuro (acórdão recorrido), por oposição à sua aplicação retroactiva (aresto fundamento) - das disposições legais que regulam a prescrição das obrigações tributárias" (fls. 310 último parágrafo).

Todavia, tal alegado antagonismo não encontra qualquer guarida nas decisões em confronto, como acima se explicitou.

E, por outro lado, nas alegações de segundo grau, o recorrente "ignora em absoluto a resolução de qualquer conflito de jurisprudência, antes prosseguindo em sede inadequada, a sua critica ao acórdão recorrido", como bem refere o MP.

Sendo que "o recurso por oposição de acórdãos tem, como principal objectivo, a igualdade de tratamento de situações jurídicas iguais (recte, de idênticas hipóteses normativas) e, reflexamente, a uniformização da jurisprudência decorrente da persuasão exercida pela especial autoridade da formação do tribunal superior que o decide, devendo o seu objecto circunscrever-se às questões decididas de forma antagónica".

Falece, pois, a pretendida oposição.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 300€ e a procuradoria em metade.

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Dulce Manuel da Conceição Neto — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — António Francisco de Almeida Calhau.*

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Questão fundamental de direito.

Sumário

I — Para que exista oposição de acórdãos, fundamento de recurso para o Pleno, é necessário que os mesmos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação, que respeitem à mesma questão fundamental de direito e que assentem sobre soluções opostas.

II — Inexiste identidade de questão fundamental de direito se, no acórdão fundamento, a questão central consistia em saber se havia falta ou insuficiência de fundamentação do acto tributário de liquidação impugnado, e já, no acórdão recorrido, se suscitava, como questão central, a caducidade do direito de liquidação.

Processo n.º 879/09-50.
Recorrente: Banco BPI, S. A.
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 BPI, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 19/6/2007 (fls. 222 a 233) que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de IRC do ano de 1992, dele vem recorrer para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição com o acórdão do mesmo TCAS de 31/10/2006, proferido no recurso n.º 1247/03, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- Tal como o próprio TCAS determinou nos presentes autos, verifica-se uma manifesta identidade entre as situações de facto e a questão de direito vertidas no acórdão recorrido e no acórdão fundamento e, no que ora releva, uma evidente contradição entre as soluções jurídicas alcançadas pelos referidos arestos;

2.ª- Razão pela qual existe fundamento para a dedução do presente recurso, importando, agora, apontar os motivos pelos quais a decisão consubstanciada no acórdão fundamento deverá prevalecer na ordem jurídica, anulando-se aquela que se encontra vertida no acórdão recorrido;

3.ª- Entendeu o TCAS no acórdão fundamento e entende também o Recorrente que a última liquidação de um determinado exercício consubstancia um acto revogatório implícito que, não declarando expressamente suprimir os efeitos do acto anterior, produz na realidade relevantes consequências jurídicas que, por serem incompatíveis com os efeitos produzidos pelo acto anterior, conduzem à eliminação destes.

4.ª- Para além disso, aquela última liquidação estabelece uma nova regulamentação material sobre a situação já regulada por acto anterior, daí resultando uma incompatibilidade implícita entre esta nova regulamentação e os efeitos daquele acto anterior;

5.ª- À semelhança do que sucedeu na situação sob apreciação no acórdão fundamento, com a notificação dos actos tributários subsequentes ao primeiramente emitido, a administração tributária levou ao conhecimento do contribuinte um acto tributário que, para todos os efeitos, é verdadeiramente inovador e que contém, em si mesmo, uma característica que justifica e impõe o recurso aos meios legais tendentes a contestar a sua legalidade, a saber: a sua lesividade;

6.ª- Tal liquidação não só procede ao apuramento de um montante de imposto a pagar com referência ao exercício em causa mas, igualmente, do seu não pagamento poderá resultar a instauração de processo de execução fiscal para cobrança coerciva dos montantes em questão, pelo que, ao exigir-se ao contribuinte o pagamento de um "novo" montante a título de imposto, a liquidação então em crise é, pelo seu lado, manifestamente inovadora, porque independentemente daquele;

7.ª- Em consonância com o entendimento vertido no acórdão fundamento, não é a pendência de impugnação judicial, de reclamação graciosa ou de outra via de reacção legalmente prevista através da qual se questione a legalidade do acto tributário em que a ilegalidade inicialmente se manifesta – e que obsta a que este se consolide como integral e plenamente definitivo – que impede, materialmente, que os actos tributários de liquidação subsequentes, tal como o ora em apreço, sejam objecto de cobrança coerciva, mediante a instauração de processo de execução fiscal;

8.ª- Efectivamente, se se entendesse que a ilegalidade da correcção *sub judice* só ocorreria e seria susceptível de ser sindicada, após a declaração de ilegalidade da primeira liquidação, o ora Recorrente não teria qualquer meio ao seu dispor para obstar à executoriedade do acto tributário em causa;

9.ª- Ou seja e em suma, o entendimento que o Recorrente pretende que seja por esse Venerando Tribunal fixado no caso vertente, para efeitos de uniformização de jurisprudência, é o entendimento segundo o qual nas situações em que se verifica a emissão de liquidações adicionais sucessivas que incorporaram as correcções que já haviam originado a emissão do primeiro acto de liquidação do exercício, o acto de liquidação emitido em último lugar consubstancia um acto revogatório implícito

e revoga sempre e totalmente o precedente, fixando definitivamente as correcções efectuadas pela administração tributária, razão pela qual constitui um acto tributário novo, sindicável, podendo ser imediatamente apreciada a legalidade de todas as correcções à matéria colectável que neste acto se encontram incorporadas;

10.ª- Pelo que, em face do exposto, não poderá o acórdão recorrido deixar de ser anulado, firmando-se, para efeitos de uniformização de jurisprudência, o entendimento ora prescrito e fixado no acórdão fundamento.

Contra-alegando, veio a Representante da Fazenda Pública dizer que considera não se encontrarem preenchidos os pressupostos para a aceitação do presente recurso com fundamento em oposição de julgados; todavia, sobre o julgamento a efectuar em caso de oposição, sempre dirá:

I- Ainda que o presente recurso fosse admitido, considera-se que, face à factualidade fixada, deveria ser confirmada a douta decisão recorrida para cuja fundamentação integralmente se remete e que, aliás, vai no sentido da jurisprudência mais recente e dominante.

II- Muito pertinentes foram as observações feitas no processo pela EMMP no sentido de que: «… a liquidação impugnada resulta da correcção oficiosa da liquidação com o n.º 8310017743, no montante total de 516.666.590$00, respeitante ao IRC relativo ao exercício de 1992, montante este corrigido na liquidação n.º 8330017743 para 300.151.611$00 e na liquidação ora impugnada n.º 8330005624 para 271.026.671$00.

A liquidação impugnada não tem autonomia em relação à primeira liquidação de que houve reclamação e impugnação judicial do indeferimento tácito e reclamação da segunda liquidação.».

III- E, contrariamente ao afirmado pelo Recorrente, a liquidação impugnada não estabelece uma nova regulamentação material sobre a situação já regulada por acto anterior, "daí resultando uma incompatibilidade implícita entre esta nova regulamentação e os efeitos do acto anterior", uma vez que as correcções mantidas no acto em causa já constavam do acto inicial, **tempestivamente impugnado**, e o acto final apenas foi expurgado dos montantes relativos às correcções oficiosamente anuladas. E foi expurgado desses montantes com efeitos **ex tunc**, uma vez que o único fundamento possível da revogação é a ilegalidade.

IV- Também não se pode falar no caso *sub judice* em reforma do acto tributário que se verifica quando a lei manda substituir uma liquidação praticada, por posterior variação da matéria colectável. Aqui, estamos perante uma modificação superveniente do objecto do acto tributário.

Na verdade, não se trata aqui de praticar um novo acto, aproveitando do anterior, inicialmente ilegal, a parte não afectada de ilegalidade.

Porque a decisão recorrida fez um **correcto julgamento de facto e de direito**, deverá, em qualquer circunstância, manter-se, negando-se provimento ao recurso.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que, não se verificando um dos alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados, ou seja, a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o presente recurso ser julgado findo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – No acórdão recorrido, mostra-se assente a seguinte factualidade:

1- Conforme afirma a Impugnante e resulta da análise dos autos, em concreto do PAT, durante o ano de 1996, a Impugnante foi sujeita a uma acção de fiscalização ao IRC exercício de 1992;

2- Em resultado de tal inspecção foi emitido, em 13/5/97, o acto tributário de liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 1992, com o n.º 8310011495, no montante total de 516.666.590$00 (cfr. cópia da referida liquidação junta a fls. 25 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido);

3- O acto identificado no parágrafo anterior espelha uma correcção total de 565.849.425$00, ao nível da matéria colectável declarada (cfr. doc. de fls. 25 dos autos);

4- O acto tributário melhor identificado em 2- foi objecto de reclamação graciosa, apresentada em 18.7.97, conforme resulta do Doc. 5 junto à p.i. de impugnação;

5- Considerando o indeferimento tácito da reclamação referida em 4-, em 24.11.97, foi deduzida Impugnação Judicial da mesma (cfr. fls. 57 e seguintes dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido);

6- Em 29/10/98, foi emitida a liquidação de IRC/1992, com o n.º 8330017743, no montante de 300.151.611$00, a qual espelha a fixação de uma matéria colectável de 1.223.379.298$00 (cfr. cópia do doc. junto a fls. 26 cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos;

7- A diferença entre a matéria colectável corrigida no acto identificado no ponto 2 do probatório e a que foi fixada na liquidação identificada no parágrafo anterior é de 376.130.751$00 e traduz a diferença (para menos) resultante da anulação oficiosa daquela correcção, inicialmente efectuada com base na não aceitação do acréscimo de 50% de reintegrações das viaturas ligeiras ou mistas (cfr. informação de fls. 98 a 111 dos autos);

8- Em 16.3.99, a ora impugnante apresentou reclamação graciosa do acto melhor identificado no ponto 6 do probatório (cfr. Doc. 5 junto à p.i.);

9- Em 26.3.99, foi emitida a liquidação de IRC/1992, com o n.º 8330005624, no montante de 271.026.671$00, a qual espelha a fixação de uma matéria colectável de 1.180.887.637$00 (cfr. cópia do doc. junto a fls. 14 cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos;

10- A diferença entre a matéria colectável corrigida no acto identificado no ponto 6 do probatório e a que foi fixada na liquidação identificada no parágrafo anterior é de 42.491.661$00 e traduz a diferença (para menos) resultante da anulação oficiosa daquela correcção, inicialmente efectuada com base no entendimento dos serviços segundo o qual os bens temporariamente não locados não beneficiavam de aceleração da taxa de reintegração (cfr. informação de fls. 98 a 111 dos autos);

11- O acto melhor identificado em 9- é o objecto da presente impugnação, como resulta da análise da p.i.;

12- Em 27 de Março de 2001 foi elaborada informação no âmbito da impugnação deduzida da liquidação com o n.º 8310011495 (referida no ponto 5 do probatório) pela Direcção de Finanças de Lisboa, nos termos do art.º 120.º do CPT, a qual se encontra junta a fls. 98 a 111 dos autos, e cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

13- Nos termos da informação referida no ponto precedente, sobre a qual recaiu o despacho de concordância do Senhor Director de Finanças de Lisboa, foi a liquidação em causa parcialmente revogada, mantendo-se apenas, das correcções contestadas, o montante de 8.163.129$00, relativo ao benefício fiscal "FI" – cfr. fls. 110 dos autos;

14- Sobre a reclamação graciosa melhor identificada em 8- recaiu a informação e decisão constantes de fls. 125 e 126 dos autos;

15- Dá-se por integralmente reproduzido o teor do articulado de fls. 125 e 126 dos autos;

16- A presente impugnação judicial foi deduzida em 4 de Março de 1998, conforme resulta do teor do carimbo aposto a fls. 2 e seguintes dos presentes autos.

III - O presente processo de impugnação foi instaurado antes 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 30.º do ETAF, 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 da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – que se trate "do mesmo fundamento de direito", que não tenha havido "alteração substancial na regulamentação jurídica" e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o acórdão recorrido, do TCAS, de 19 de Junho de 2007 e o aresto fundamento, do TCAS, de 31 de Outubro de 2006, rec. 01247/03.

Por outro lado, é jurisprudência pacífica deste STA que o Pleno da Secção de Contencioso Tributário pode julgar findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstando que, antes, o relator do processo no TCA tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição (v. Ac. do STA de 7/5/2003, proferido no recurso n.º 1149/02).

E é isso que ocorre precisamente no caso em apreço, já que não se verifica entre os acórdãos em confronto divergência de soluções expressas quanto à mesma questão fundamental de direito.

Com efeito, no acórdão fundamento, a questão central que constituía objecto de recurso era a de saber se havia falta ou insuficiência de fundamentação, decidindo-se que o acto tributário estava fundamentado, sendo que a questão do acto decisório e da sua revogação ou revisão surge tratada de forma lateral e meramente reflexa da questão principal.

Já no acórdão recorrido suscitava-se, como questão central, a caducidade do direito de liquidação, tendo o TCAS concluído, face à matéria de facto apurada, que as denominadas segunda e terceira liquidações não eram propriamente um novo acto tributário de liquidação adicional, mas tão só a manutenção (parcial) do acto inicial e que não se verificava a caducidade do direito de liquidação.

Ora, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos (v. Jorge de Sousa e Simas Santos, in Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, p. 424, e acórdãos deste STA de 18/2/98 e de 15/11/06, nos recursos n.ºs 28637 da Secção de Contencioso Administrativo e do Plenário, respectivamente).

Sendo que, como vimos, não se vislumbra assim que exista identidade quanto à mesma questão fundamental de direito em análise nos dois arestos em confronto e daí que, por inexistência de oposição de soluções jurídicas, careça de fundamento o presente recurso.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em metade.

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António José Martins Miranda de Pacheco — João António Valente Torrão — Dulce Manuel da Conceição Neto — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Joaquim Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Inexistência de oposição.

Sumário:

Não existe oposição de julgados *entre o* acórdão fundamento — *a decidir sobre a «inobservância do disposto no n.º 2 do artigo 64.º do CPT, por a respectiva notificação não conter nem a sua fundamentação, nem a indicação dos meios de defesa e prazo para contra ele reagir (...)» — e o* acórdão recorrido, *a decidir-se pela «legalidade da liquidação de imposto apurado à impugnante relativo ao ano de 2000».*

Processo n.º 880/09-50.
Recorrente: Alpabrantes — Planeamento, Desenvolvimento Urbano e Construção, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Alpabrantes – Planeamento, Desenvolvimento Urbano e Construção S.A." vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23-9-2008, proferido neste recurso n.º 880/09, com fundamento em oposição com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 4-2-2009, proferido no recurso n.º 889/08.

1.2 Em alegação, a recorrente apresenta as seguintes conclusões (que subordinamos a números).

1. A doutrina Nacional dominante, a tradição legiferante desde a reforma fiscal de 1929, sempre distinguiram para efeitos contenciosos, o acto de liquidação, da notificação da liquidação.

2. Pelo primeiro sindica-se a validade. Pela segunda afere-se a eficácia.

3. Na génese desta construção doutrinária e legal está a necessidade de encontrar meios que garantam aos administrados, condições para de forma apropriada e em tempo útil, se oporem aos efeitos eventualmente nefastos da Administração Tributária. Sendo certo que esta goza do privilégio da execução prévia.

4. Para além disso exige-se à Administração que tem esse poder "invasivo" que exerça sua a actividade administrativa, na base de um conjunto de princípios e formalismos, tidos como indispensáveis para que o acto tributário seja um tido como justo.

5. O procedimento tributário perfeito ou justo supõe; i) a realização de actos preparatórios de liquidação, ii) o acto de liquidação propriamente dito, iii) a notificação da liquidação.

6. Ora, a interpretação presente no acórdão recorrido, assente na assimilação da liquidação pela sua notificação, não só comprime os direitos dos administrados, como envolve a atribuição de uma vantagem à Administração Tributária que vê assim sem sanção o incumprimento dos formalismos a que estava obrigada.

7. Esta interpretação do acórdão recorrido, dos artºs 46º, 91º, 111º, 112º, 115º, 116º Cód. da Sisa, 19º e 27º do D.L. 366/99 e 36º do D.L. 408/93, no sentido de que o acto de notificação da liquidação se integra na própria liquidação, constituindo, assim, um requisito da sua própria validade é constitucionalmente desconforme com as normas constitucionais:

a) que visam proteger os administrados de intervenções invasivas da Administração, nomeadamente – com os princípios da proporcionalidade e da boa-fé previstos no artº 266/2 da CRP;

b) que consignam o princípio da constitucionalidade imediata da administração que obriga a que a administração, ao praticar actos de leis constitucionais (= leis conforme os direitos fundamentais), deve executá-las constitucionalmente;

c) que corporizam o direito constitucional a um procedimento administrativo justo, que supõem o direito de participação e intervenção em cada uma das fases do procedimento previsto nos artºs 267/4 e 268/1 da CRP.

8. A interpretação constante do acórdão fundamento, alicerçada na distinção entre o acto de liquidação e a notificação da liquidação, salvaguarda de forma idónea, a possibilidade e a capacidade de escrutínio rigoroso da actividade administrativa e nessa medida não está inquinada, pelas inconstitucionalidades e ilegalidades apontadas ao acórdão recorrido.

Termos em que, se deve dar por verificada a presente oposição e, em conformidade decidir-se pela prevalência do acórdão fundamento, retirando-se daí as devidas consequências.

1.3 Em contra-alegação, a Fazenda Pública produziu as seguintes conclusões.

I. Ainda que o presente recurso fosse admitido, considera-se que, face à factualidade fixada, deveria ser confirmada a douta decisão recorrida para cuja fundamentação integralmente se remete.

II. Na verdade, a ora recorrente desde a sua petição inicial de impugnação judicial ataca tal acto de liquidação em si, mas os argumentos que vem invocar são também contra a notificação da mesma liquidação, remetendo para o seu documento n.º 2 constante de fls. 15, sendo que tal notificação lhe foi efectuada (v. fls. 13) sem que no respectivo cálculo do imposto constem as menções que a mesma imputa a tal acto. Ora tais documentos juntos não permitem concluir, como faz a recorrente, que na liquidação efectuada, nela mesma, não constem todos esses elementos referidos em obediência ao disposto nos artºs 46º e 116º do CIMSISSD.

III. Por outro lado, tendo a sisa sido liquidada ao abrigo do disposto no artº 116º do citado Código, também se dirá como na sentença recorrida, que a própria notificação do imposto incorpora o acto de liquidação, já que nela constam todos aqueles elementos tendentes a fundamentar tal liquidação, como seja a data do facto tributário, o autor do acto (o chefe de finanças, agindo por delegação através do seu adjunto), prédio sobre que incide, algumas das normas jurídicas aplicáveis, etc.… pelo que foi cumprido o comando do citado artº 116º, que apenas dispõe que o chefe da repartição de finanças notificará o contribuinte para pagar a sisa no prazo de 10 dias, sem mais.

No caso, a sisa foi liquidada por a ora recorrente não ter revendido no prazo de três anos o prédio que adquiriu por escritura pública de 3.2.2000, desta forma tendo caducado a respectiva isenção, já que a mesma declarou e provou no acto da compra, exercer normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda, ao abrigo do disposto nos artºs 11º n.º 3, 13º-A e 16º do mesmo CIMSISSD.

Tal benefício e isenção de sisa nessa aquisição encontra a sua justificação em o adquirente destinar tal prédio para revenda e exercer normal e habitualmente tal actividade, **pelo que terminado o decurso do respectivo prazo caduca automaticamente tal isenção**, pelo que a sisa devida que não foi então paga no acto da compra readquire a sua potencialidade, até então paralisada pelo efeito da isenção.

IV. Porque a decisão recorrida fez um correcto julgamento de facto e de direito, deverá, em qualquer circunstância, manter-se, negando-se provimento ao recurso.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso deve ser julgado findo por inexistência de oposição de acórdãos – apresentando a seguinte fundamentação.

1.Questão prévia

O recurso interposto por requerimento apresentado em 6.05.2009 (fls.183) é tempestivo: o prazo conta-se a partir da data da notificação do acórdão que decidiu sobre a arguição da nulidade do antecedente acórdão recorrido, pois o recurso não é ordinário (art.668º nº3 CPC), tendo a nulidade que ser arguida perante o tribunal que o proferiu (acórdão STA Pleno SCT 12.10.2005 processo n.º 476/05).

2. 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;

(art.27º alínea b) ETAF vigente; art.152º nº1 al.a) CPTA).

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição 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 19 532; 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 87 156).

A oposição de soluções jurídicas exige ainda pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (acórdãos STA Pleno SCT 6.05.2009 processo n.º 617/08; 26.09.2007 processo n.º 452/07; acórdãos STA SCT 28.01.2009 processo n.º 981/07); 22.10.2008 processo n.º 224/08).

3. Aplicando estas considerações ao recurso sob análise:

A diversidade das situações factuais subjacentes (nos termos *infra enunciados*) e a distinção das questões jurídicas apreciadas nos arestos em confronto obstam ao conhecimento do mérito do recurso.

Acórdão recorrido

Foi efectuada liquidação oficiosa de Sisa, notificada ao contribuinte, constando da notificação a fundamentação do acto de liquidação (art.116º CIMSISSD; probatório n.º 3).

O acto de liquidação não tem expressão autónoma do acto de notificação.

O tribunal pronunciou-se sobre a questão da existência jurídica e validade do acto de liquidação, apesar da sua falta de expressão autónoma (acórdão III. fls. 155); não se pronunciou sobre a questão da validade do acto de notificação e as consequências jurídicas da sua irregularidade.

Acórdão fundamento

O acto de liquidação e o acto de notificação têm expressões autónomas (probatório nºs 3 e 5 fls. 200).

O tribunal apreciou a questão da validade de um acto de notificação de liquidação de Sisa, tendo-se pronunciado no sentido de que a irregularidade da notificação afecta a eficácia mas não a validade do acto tributário.

4. A decisão do juiz relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls. 87l) não impede que o pleno da Secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 5ª edição 2007 Volume II p. 81 4).

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

Antes do mais, importa equacionar a questão prévia – levantada, aliás, pela recorrida Fazenda Pública e pelo Ministério Público – de saber da ocorrência no caso de (in)existência de oposição de julgados.

2.1 Em matéria de facto, o acórdão recorrido assenta o seguinte.

1. A firma impugnante adquiriu, em 31/08/2000, por escritura pública outorgada no 7º Cartório Notarial de Lisboa, o prédio rústico aí descrito, pelo valor de € 224.459,05, tendo beneficiado da isenção de Sisa, nos termos do n.º 3, do artº 11º e artº 13º-A, do CIMSISSD, conforme consta da escritura de fls. 52 e segs do PA apenso aos presentes autos.

2. Em 08/07/2003, o impugnante requereu a prorrogação do prazo de 3 anos previsto no artº 13º-A, daquele código, o qual foi indeferido por despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, no uso de uma subdelegação de competências – cfr. informação de fls. 43 e segs dos autos e requerimento de fls. 39 e decisão de fls. 45, do PA apenso.

3. O Serviço de Finanças da Amadora – 3 procedeu à liquidação oficiosa do imposto, nos termos do 2º parágrafo do art. 48º, dele notificando o contribuinte nos termos do art. 116º, ambos daquele código, através do oficio n.º 13055 de 27/10/2004, por não ter sido pedida aquela liquidação pelo interessado nos termos das mesmas disposições legais, dele constando a fundamentação do acto que se dá aqui por reproduzido, do qual consta designadamente que tal apuramento resultou de o impugnante não ter revendido o prédio no prazo de 3 anos, sendo devidos juros compensatórios por a dívida não ter sido paga no prazo previsto no n.º 5 do art. 115º daquele código. – cfr. fls. 13 a 15 dos autos.

4. Dá-se aqui por reproduzido o Alvará de Loteamento n.º 3/2001 emitido pela Câmara Municipal da Amadora, de fls. 16 a 22 dos autos.

5. Dá-se por reproduzido a petição inicial da acção intentada no Tribunal Judicial da Comarca de Amadora pela impugnante com o n.º 766/02, constante de fls. 24 a 33.

2.2 São pressupostos expressos do recurso para o Pleno da Secção, por oposição de julgados, que se trate do mesmo fundamento de direito; que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; e que 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, e o acórdão fundamento).

O acórdão recorrido considerou expressamente que «as questões que importa solucionar se prendem com a análise da legalidade da liquidação de imposto apurado à impugnante relativo ao ano de 2000». E, efectivamente, foram questões concernentes à «legalidade da liquidação de imposto» que o acórdão recorrido equacionou e resolveu.

Enquanto que o acórdão fundamento, do que trata é da questão de saber, nas suas próprias palavras, se «o acto tributário enferma de ilegalidade, por inobservância do disposto no n.º 2 do artigo 64.º do CPT, por a respectiva notificação não conter nem a sua fundamentação, nem a indicação dos meios de defesa e prazo para contra ele reagir, e, bem assim, se a entidade que o praticou fez uso de delegação ou subdelegação de competências».

Evidencia-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, por terem considerado situações materiais e jurídicas substancialmente diversas, não se alicerçaram no mesmo fundamento de direito para decidirem como a seu modo cada um decidiu.

Razão por que, na situação, não concorre oposição de acórdãos relevante que possa fundamentar o prosseguimento do presente recurso.

E, então, concluindo, havemos de convir que não existe *oposição de julgados* entre o *acórdão fundamento* – a decidir sobre a «inobservância do disposto no n.º 2 do artigo 64.º do CPT, por a respectiva notificação não conter nem a sua fundamentação, nem a indicação dos meios de defesa e prazo para contra ele reagir (…)» – e o *acórdão recorrido*, a decidir-se pela «legalidade da liquidação de imposto apurado à impugnante relativo ao ano de 2000».

3. Termos em que se acorda dar por findo o recurso (n.º 5 do artigo 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *Jorge Manuel Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Dulce Manuel da Conceição Neto — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Joaquim Casimiro Gonçalves — António Francisco de Almeida Calhau — Domingos Brandão de Pinho — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Pressupostos. Identidade fáctica e quadro legislativo idêntico.

Sumário:

I — São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos a 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 e que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.

II — Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados se dos acórdãos em confronto resulta ser diferente a matéria de facto em que ambos assentaram e, em consequência, o quadro regulamentador a que se subsumem não coincide.

Processo n.º 984/09-50.
Recorrente: Companhia de Gestão Imobiliária Príncipe Real, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – A Companhia de Gestão Imobiliária Príncipe Real, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 17/2/2009 (fls. 301 a 315 dos presentes autos), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença da Mma. Juíza do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial de IRC referente a 2001, dele vem recorrer para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição com o acórdão do TCAN de 10/1/2008, proferido no recurso n.º 28/03, formulando as seguintes conclusões:

A)- No acórdão recorrido proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, à semelhança da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, que o mesmo confirmou - e ao contrário do entendimento

do acórdão fundamento -, considerando os factos dados como provados, fez-se uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos mesmos, errando o tribunal recorrido na decisão jurídica dada à situação em análise nos presentes autos.

B)- Não resulta provado nos autos que o TOC da impugnante não lhe tenha dado conhecimento da notificação do relatório final da inspecção.

C)- Porém, da não prova deste facto não resulta o contrário, ou seja, a sua prova.

D)- Isto é, não resulta que o TOC tenha dado conhecimento à impugnante da notificação do relatório final da inspecção.

E)- Tanto que, não resulta demonstrado que, no caso dos autos, tenha sido efectivamente dado conhecimento à impugnante das notificações da inspecção tributária, designadamente, do relatório final da inspecção tributária, nem que o TOC (testemunha) tenha incumbido a sua funcionária dessa tarefa. O que ressalta do depoimento é tão-só a prática normal da empresa, ou seja, o procedimento que a mesma normalmente adopta quando tem que dar conhecimento aos seus clientes das notificações por si recebidas.

F)- O que está em questão não é saber se o TOC deu, ou não, conhecimento à impugnante do relatório final da inspecção, e quando, mas saber se é válida e eficaz em relação à impugnante, ou não, a notificação do referido relatório na pessoa do TOC.

G)- O tratamento contabilístico dos clientes do TOC da impugnante, a testemunha José Domingues Rodrigues Costa, decorre na empresa deste com intervenção das suas funcionárias.

H)- À data das notificações dos autos, na pessoa do TOC, nomeadamente, a Ordem de Serviço e o Relatório Final da Inspecção, realizadas nas instalações deste sitas na Rua Filipe da Mata, n.º 31, em Lisboa, a impugnante tinha a sua sede na Travessa do Recolhimento a São Lázaro, a qual aí se manteve até 04 de Agosto de 2006.

I)- Considerando o circunstancialismo fáctico apurado nos autos, e o direito aplicável, verifica-se que as notificações dos autos na pessoa do técnico oficial de contas da impugnante não preenchem os requisitos da notificação às pessoas colectivas mesmo em sede de procedimento de inspecção.

J)- A contribuinte nunca foi notificada da Ordem de Serviço, como impõe a Lei, por força do disposto no número 1, do artigo 49.º, do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT), como aliás resulta do próprio relatório final de inspecção junto aos autos, onde se refere que ao contribuinte foi enviada carta registada com A/R, que não foi recepcionada.

K)- A Administração Fiscal, face à não recepção da referida carta pela contribuinte, não lançou mão, como a tal estava obrigada, do disposto no n.º 5 do artigo 39.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), aplicável ex vi alínea b) do art.º 4.º do RCPIT.

L)- A notificação do relatório final da inspecção, em 30/03/2006, foi realizada na pessoa de José Domingos Rodrigues Costa, na qualidade de TOC da impugnante, na Rua Filipe da Mata, 31 A/B - Lisboa, sendo irrelevante perante a impugnante que o TOC tenha dito que se ofereceu para receber toda a documentação relativa à impugnante, uma vez que não ficou provado nos autos que a impugnante tenha autorizado ou mandatado o mesmo a adoptar tal atitude.

M)- A Administração Fiscal, como responsável pela realização das notificações dos autos, não deve fazê-las na pessoa do TOC, não obstante este se ter disponibilizado para as receber.

N)- Existe um mandado do Sr. Director de Finanças de Lisboa, datado de 29 de Março de 2006, a ordenar que se proceda à notificação pessoal da impugnante da O.S. n.º OI 200506241, relativa à notificação do relatório final da acção de inspecção reportada ao exercício de 2001.

O)- No caso de notificação pessoal do contribuinte, aplicam-se as regras sobre a citação pessoal, nos termos conjugados do disposto nos números 5 e 6 do artigo 38.º e números 1 e 2 do artigo 41.º, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

P)- Encontrando-se a impugnante em fase de liquidação (n.º 1 da rubrica III, ponto n.º 1, da fundamentação da sentença) as notificações ou citações deveriam ter sido feitas unicamente na pessoa dos liquidatários, ao caso os sócios, tudo como impõe o disposto no n.º 3 do artigo 41.º do CPPT.

Q)- Nas circunstâncias dos autos, a contribuinte, ora impugnante, não foi válida, regular e atempadamente notificada do relatório da inspecção, nos termos da lei.

R)- Não relevando para os autos as disposições legais invocadas pelo tribunal recorrido, no acórdão recorrido, para tentar justificar a regularidade e validade da notificação da impugnante, feita na pessoa do seu técnico oficial de contas, do relatório final da inspecção.

S)- O artigo 34.º, n.º 1, do RCPIT apenas se refere ao local da prática dos actos de inspecção, que envolvam verificação de documentação, não se aplicando às notificações; do artigo 38.º, n.º 1, apenas se retira que as notificações são feitas no local em que o notificando for encontrado; o artigo 40.º, n.º 1, pressupõe uma notificação onde a pessoa colectiva deva ser encontrada, na pessoa de funcionário ou colaborador, mediante entrega de duplicado e a indicação de que este deverá ser entregue a representante da pessoa colectiva; o artigo 51.º, números 1 a 3, pressupõem que a notificação da ordem de serviço seja feita no local onde o contribuinte ou o seu representante se encontrem, ao caso, na sede ou nos domicílios dos gerentes, do conhecimento da administração fiscal.

T)- A impugnante não se encontra nas instalações do TOC, não tem aí a sua sede, não sendo o TOC empregado nem colaborador da impugnante, não constando também da notificação do relatório final feita na pessoa daquele a indicação de que o duplicado da notificação deverá ser entregue a representante da pessoa colectiva, como impõe o n.º 1 do art.º 40.º do RCPIT.

U)- A Administração Fiscal tem a obrigação de dar cumprimento à lei, notificando pessoalmente a contribuinte nos locais indicados no artigo 41.º do CPPT, não tendo aquela demonstrado nos autos a impossibilidade de ter efectuado as notificações dos autos em qualquer daqueles locais.

V)- Para se considerar que o TOC estava a actuar em representação da impugnante aquando do recebimento das notificações, teria a Administração Fiscal de se ter inteirado da existência dos poderes de representação e feito constar nas notificações pessoais que fez ao TOC a qualidade em que o mesmo intervinha e os poderes para o acto, o que não aconteceu.

W)- A Administração Fiscal ao ter considerado regulares e legais as notificações dos autos, nomeadamente, e em particular a do relatório final da inspecção, considerando-as feitas pessoalmente à impugnante, na pessoa do seu técnico oficial de contas, fez errada interpretação e aplicação da lei aos factos, violando, designadamente, o disposto nos números 5 e 6 do artigo 38.º, e números 1 e 2 do artigo 41.º, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), e nos artigos 34.º, n.º 1, 38.º, n.º 1, 40.º, n.º 1, 51.º, números 1 a 3 do RCPIT.

X)- Na certeza de que o técnico oficial de contas não pode ser considerado um colaborador da impugnante, nomeadamente, para efeitos de notificação.

Y)- O TOC está de fora da organização económica e produtiva da impugnante, prestando os serviços de contabilidade de modo autónomo e independente, e em proveito próprio.

Z)- Das notificações dos autos, designadamente, da do relatório final da inspecção, que não se podem considerar regular, atempada e legalmente efectuadas à impugnante, resulta a não conclusão do procedimento inspectivo externo em 30/03/2006, nos termos do disposto no número 2, do artigo 62.º, do RCPIT.

AA)- E mesmo na hipótese de uma suspensão do direito de liquidar ocorrida por força da acção de fiscalização, o que a nosso ver não aconteceu, os efeitos dessa eventual suspensão, atento o previsto no artigo 46.º da LGT, teriam cessado, e considerando que, nos termos dos números 3 e 4 do art.º 36.º do RCPIT, não houve prorrogação de prazo validamente notificada ao contribuinte, a caducidade do direito à liquidação do tributo dos autos, cujo início do prazo de contagem ocorreu em 1 de Janeiro de 2002, verificou-se em 31/12/2005, pelo que a liquidação levada a cabo em 10 de Maio de 2006 é ilegal.

BB)- A impugnante, ao não ter sido pessoalmente notificada do relatório final da inspecção, viu-se impedida de exercer um direito/dever de requerer a revisão da matéria tributável, fixada por métodos indirectos, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 91.º da LGT, por facto que não lhe é imputável.

CC)- Da falta de notificação do relatório também decorre que não foi dado conhecimento à impugnante da fundamentação da liquidação, pois a mesma é parte integrante daquele, e também não acompanhou a liquidação dos autos, o que igualmente torna esta ilegal.

Contra-alegando, veio a representante da Fazenda Pública dizer que, contrariamente ao alegado pela recorrente, para além da grande diversidade das situações factuais, não existe qualquer oposição na doutrina perfilhada pelos acórdãos em confronto porque:

O que existe de comum em ambas as situações é a discussão da validade/regularidade das notificações efectuadas em sociedades para o efeito de se ter por verificada, no caso do acórdão fundamento, a notificação da liquidação no decurso do prazo de caducidade do respectivo direito ou para além desse prazo, no caso do acórdão recorrido, a notificação da liquidação dentro do respectivo prazo de caducidade ou para além desse prazo, consoante se considerasse que o procedimento de inspecção respeitara o prazo máximo de duração permitido no n.º 2 do artigo 36.º do RCPIT ou, ao invés, o excedera, não se verificando, ou verificando-se, o efeito suspensivo previsto no artigo 46.º da LGT.

Ora as situações em causa são muito diferentes:

- no acórdão fundamento discute-se a validade de uma notificação pessoal de uma liquidação adicional de IRC realizada na pessoa do TOC da sociedade por reporte ao que se estipula no n.º 2 do artigo 42.º do CPPT, tendo-se considerado que a AF não provou que tivesse tentado encontrar os gerentes da sociedade recorrida e não tendo também efectuado a notificação que lhe era legalmente imposta na pessoa de qualquer empregado, sendo o técnico de contas um trabalhador independente e não um empregado da empresa;

- no acórdão recorrido discute-se a validade da notificação do relatório final da inspecção efectuada na pessoa do TOC, isto é, discute-se o preenchimento dos requisitos de notificação a pessoas colectivas em sede de procedimento de inspecção por apelo também a um outro quadro regulamentador, o RCPIT, o qual, no que se refere à notificação de pessoas colectivas, integra o conceito de "colaborador" que se não subsume à noção de "qualquer empregado" referida no n.º 2 do artigo 41.º do CPPT;

Também foi verificado pelo acórdão recorrido (o que se não verificou no acórdão fundamento onde expressamente se afirma que a AF não comprovou que a sociedade tivesse tido conhecimento da

liquidação antes do decurso do respectivo prazo de caducidade) que a impugnante foi notificada do RIT e do teor do despacho que sobre o mesmo recaiu, em 30-03-2006, por carta registada com aviso de recepção para a sede da impugnante.

Não existe qualquer oposição na aplicação do direito não só porque as situações em causa são muito diferentes como também, em consequência dessa divergência de situações factuais, o quadro regulamentador a que se subsumem não coincide.

Assim, não existindo a invocada oposição de acórdãos, deve o presente recurso ser rejeitado por falta dos requisitos indispensáveis à respectiva aceitação.

Mas, ainda que o presente recurso fosse admitido, considera a representante da FP que, face à factualidade fixada, deveria ser confirmada a decisão recorrida para cuja fundamentação integralmente remete, por nela se ter feito um correcto julgamento de facto e de direito, negando-se, assim, provimento ao recurso.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que, inexistindo oposição entre os acórdãos recorrido e fundamento por serem muito distintas as situações fácticas verificadas, o recurso deve ser considerado findo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Na decisão recorrida, mostra-se assente a seguinte factualidade:

1) A impugnante é uma sociedade por quotas, tendo por objecto a administração, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, da qual foram sócios gerentes, até à data da respectiva dissolução, António Maria de Almeida e Maria Fernanda Henriques Figueiredo (cfr. certidão emitida pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, a fls. 128-129 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

2) Em 23 de Setembro de 2005, foi emitida a ordem de serviço n.º 01200506241, relativa a procedimento de inspecção externa, em sede de IRC, exercício de 2001, tendo por sujeito passivo a impugnante (cfr. fls. 67 do PAT, volume I).

3) Em 11 de Outubro de 2005, foi emitida pelos serviços da Direcção de Finanças de Lisboa uma «Carta Aviso» dirigida à impugnante, informando da iminência da visita dos serviços de inspecção tributária, no âmbito da ordem de serviço identificada no ponto 2, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr. fls. 65 e 66 do PAT, volume I).

4) A ordem de serviço identificada no ponto 2 foi assinada em 26 de Outubro de 2005 por José Domingos Costa, na qualidade de técnico oficial de contas da impugnante (cfr. fls. 67 do PAT, volume I).

5) A «carta aviso» identificada no ponto 3 foi remetida à impugnante através de correio registado, com o registo dos CTT n.º RO435856735PT, efectuado em 12 de Outubro de 2005, tendo sido entregue pelos serviços dos CTT em 25 de Outubro de 2005 (cfr. registo a fls. 66 e informação dos CTT, a fls. 66ª, do PAT, volume I, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

6) Em 7 de Fevereiro de 2006, António Maria de Almeida, sócio gerente da impugnante, prestou declarações no âmbito do procedimento de inspecção tributária efectuada no âmbito da ordem de serviço n.º OI200506241 (cfr. auto de declarações, a fls. 248 a 251 do PAT, volume I, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

7) Em 8 de Fevereiro de 2006, Maria Fernanda Henriques Figueiredo, sócia gerente da impugnante, prestou declarações no âmbito do procedimento de inspecção tributária efectuada no âmbito da ordem de serviço n.º OI200506241 (cfr. auto de declarações, a fls. 266 a 267 do PAT, volume I, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

8) Em 13 de Março de 2006, foi emitido pelo Director de Finanças de Lisboa um mandado de notificação pessoal da impugnante, no âmbito da ordem de serviço identificada no ponto 2, «relativa ao Projecto de Conclusões do Relatório da acção de inspecção ao exercício de 2001» (cfr. fls. 69 do PAT, volume I).

9) Em 14 de Março de 2006, António Maria de Almeida, na qualidade de sócio gerente da impugnante, assinou «nota de diligência», emitida pelos serviços de inspecção tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, «nos termos do art.º 61.º do RCPIT», com o n.º NDO200613607, relativa à inspecção efectuada à impugnante no âmbito da ordem de serviço melhor identificada no ponto 2, constando da mesma que a inspecção ocorreu entre as 10h00m do dia 26 de Outubro de 2005 e as 0h00m do dia 11 de Março de 2006, e que da mesma «resultam actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao sujeito passivo» (cfr. fls. 68 do PAT, volume I).

10) Em 14 de Março de 2006, pelas 14h00m, a impugnante foi notificada, na pessoa do seu sócio gerente, António Maria de Almeida, do conteúdo do ofício n.º 18873, de 13 de Março de 2006, relativo à notificação do projecto de conclusões do relatório de inspecção tributária, relativa ao exercício de 2001, elaborado no âmbito da ordem de serviço identificada no ponto 2 (cfr. fls. 71 do PAT, volume I).

11) Do ofício n.º 18873, de 13 de Março de 2006, referido no ponto anterior, e cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido, consta a advertência para a impugnante se pronunciar em sede de audiência prévia, em dez dias, por escrito ou oralmente, sobre o projecto de relatório da inspecção tributária, tendo ao mesmo sido anexado o referido projecto de relatório (cfr. fls. 70 do PAT, volume I).

12) Em 29 de Março de 2006, foi elaborado o relatório final da inspecção, lendo-se nas respectivas conclusões, designadamente, o seguinte (cfr. fls. 90 e segs., do PAT, volume I): […].

13) Em 29 de Março de 2006, foi exarado parecer sobre o relatório final de inspecção, com o seguinte teor (cfr. fls. 90 do PAT, volume I): […].

14) Em 29 de Março de 2006, foi exarado despacho pelo director do Serviço de Finanças de Lisboa, sobre o relatório final de inspecção, com o seguinte teor (cfr. fls. 89 do PAT, volume I): […].

15) Em 29 de Março de 2006, foi emitido Director de Finanças de Lisboa mandado de notificação pessoal da impugnante, no âmbito da ordem de serviço identificada no ponto 2, relativo à notificação do relatório final da inspecção reportada ao exercício de 2001 (cfr. fls. 81 do PAT, volume I).

16) Em 30 de Março de 2006, foi emitido pelos serviços da Direcção de Finanças de Lisboa o ofício n.º 023730 dirigido à impugnante, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, através do qual se procede à notificação do relatório da inspecção tributária e do teor do despacho que sobre o mesmo recaiu, na sequência da ordem de serviço n.º OI200506241, melhor identificada no ponto 2, constando em anexo e como parte integrante da notificação os referidos relatório e despacho, com um total de 519 páginas, resultando ter sido fixada matéria tributável de IRC, relativamente ao exercício de 2001, por métodos indirectos, a quantia de Euros 2.056.631,87 (cfr. ofício, a fls. 83, do PAT, volume I, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

17) No ofício n.º 023730, referido no ponto anterior, consta a advertência da possibilidade de solicitação, em trinta dias, da revisão da matéria tributável, «nos termos do disposto no artigo 91.º da LGT» (cfr. ofício, a fls. 83 do PAT, volume I, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

18) Em 30 de Março de 2006, o técnico oficial de contas da impugnante, José Domingos Rodrigues Costa, foi pessoalmente notificado do teor do ofício n.º 023730, datado de 30 de Março de 2006, da Direcção de Finanças de Lisboa, relativo à notificação do relatório final de inspecção tributária relativa ao exercício de 2001, melhor identificado no ponto anterior, e do relatório, em anexo, com 519 páginas (cfr. certidão de notificação, a fls. 82 do PAT, volume I).

19) Em 17 de Maio de 2006, foi emitida pelos serviços da Administração Tributária a liquidação de IRC, relativa ao exercício de 2001, da impugnante, da qual consta a respectiva demonstração de liquidação, e dos respectivos juros compensatórios, incluindo os dos pagamentos por conta, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr. fls. 76 a 78 do PAT, volume I).

20) Em 18 de Maio de 2006, José Domingos Costa, na qualidade de técnico oficial de contas da impugnante, foi notificado do conteúdo do ofício n.º 037413, com a mesma data, relativo à liquidação n.º 8310032927, de 10 de Maio de 2006, relativa ao IRC do exercício de 2001, bem como respectiva demonstração de liquidação, e dos respectivos juros compensatórios, incluindo os dos pagamentos por conta, identificada no ponto anterior, tendo recebido cópia do mandado, cópia do ofício notificação, constituído por 7 folhas, a saber, ofício de notificação, 3 registos (RY327232576PT, RY327275660PT e RY327274236PT) e 3 demonstrações (cfr. certidão de notificação, a fls. 79 do PAT, volume I, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

21) Em 24 de Maio de 2006, a impugnante foi notificada, na pessoa do seu sócio gerente António Maria de Almeida, da notificação efectuada em 18 de Maio de 2006 referida no ponto anterior, tendo simultaneamente sido notificado do teor do mandado de notificação de fls. 73 do PAT, do teor do ofício 37413, de 18 de Maio de 2006, do qual faz parte integrante a liquidação n.º 8310032927, de 10 de Maio de 2006, quanto ao IRC de 2001, e demonstração de cálculo dos respectivos juros compensatórios, incluindo os dos pagamentos por conta, identificada no ponto 19, e cópia da certidão de notificação de fls. 79 do PAT, documentos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr. A/R, a fls. 80, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido e fls. 72 a 79 do PAT, volume I).

22) A petição inicial da presente impugnação deu entrada no tribunal em 25 de Setembro de 2006 (cfr. carimbo aposto a fls. 3 dos autos).

Não resultou provado nos autos que o TOC da impugnante não lhe tenha dado conhecimento da notificação do relatório final da inspecção.

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão proferido pelo TCAS em 17/2/2009 nos presentes autos por oposição com o acórdão do TCAN de 10/1/2008, proferido no recurso n.º 28/03.

Não obstante o relator no tribunal 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) – vd. tb. Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, p. 1151).

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 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.º 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.

Do confronto efectuado entre os acórdão recorrido e fundamento, verifica-se, contrariamente ao alegado pela recorrente, que, para além das situações factuais apreciadas nos dois arestos ser perfeitamente distinta, no fundo não chega sequer a existir qualquer oposição na aplicação do direito.

Com efeito, a que existe em comum em ambas as situações é a discussão da validade/regularidade das notificações efectuadas em sociedades para o efeito de se ter por verificada, no caso do acórdão fundamento, a notificação da liquidação no decurso do prazo de caducidade do respectivo direito ou para além desse prazo, e, no caso do acórdão recorrido, a notificação da liquidação dentro do respectivo prazo de caducidade ou para além desse prazo, consoante se considerasse que o procedimento de inspecção respeitara o prazo máximo de duração permitido no n.º 2 do artigo 36.º do RCPIT, ou ao invés o excedera, não se verificando o efeito suspensivo previsto no artigo 46.º da LGT.

Ora, as situações em causa são, porém, muito diferentes.

Com efeito, no acórdão fundamento, discute-se a validade de uma notificação pessoal de uma liquidação adicional de IRC realizada na pessoa do TOC da sociedade por reporte ao que se estipula no n.º 2 do artigo 42.º do CPPT, tendo-se considerado que a AF não provou que tivesse tentado encontrar os gerentes da sociedade recorrida e não tendo também efectuado a notificação que lhe era legalmente imposta na pessoa de qualquer empregado, sendo o técnico de contas um trabalhador independente e não um empregado da empresa; já no acórdão recorrido, o que se discute é a validade da notificação do Relatório Final da inspecção efectuada na pessoa do TOC, isto é, discute-se o preenchimento dos requisitos de notificação a pessoas colectivas em sede de procedimento de inspecção por apelo a um outro quadro regulamentador, o RCPIT, o qual, no que se refere à notificação de pessoas colectivas, integra o conceito de "colaborador" que se não subsume à noção de "qualquer empregado" referida no n.º 2 do artigo 41.º do CPPT:

Além de que, também foi verificado pelo acórdão recorrido (o que se não verificou no acórdão fundamento onde expressamente se afirma que a AF não comprovou que a sociedade tivesse tido conhecimento da liquidação antes do decurso do respectivo prazo de caducidade) que a impugnante foi notificada do RIT e do teor do despacho que sobre o mesmo recaiu por carta registada com aviso de recepção enviada para a sua sede.

Ou seja, não existe qualquer oposição na aplicação do direito não só porque as situações fácticas em causa são muito diferentes como também, em consequência dessa divergência de situações, o quadro regulamentador a que se subsumem não coincide.

Razão por que, inexistindo oposição entre os acórdãos recorrido e fundamento, o presente recurso deve ser julgado findo, por falta dos respectivos pressupostos.

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

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

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — João António Valente Torrão — António Martins Miranda de Pacheco — Dulce Manuel da Conceição Neto — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Joaquim Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Oposição de soluções jurídicas.

Sumário:

I — São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos a 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 e que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.

II — Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados se dos acórdãos em confronto resulta que o antagonismo das decisões não decorre de entendimentos opostos sobre a interpretação e aplicação de idênticas normas jurídicas, mas sim de divergentes julgamentos sobre a matéria de facto, como natural corolário do princípio da livre apreciação da prova efectuada por cada tribunal.

III — A oposição de soluções jurídicas exige ainda uma pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Processo n.º 1052/09-50.
Recorrente: Ana Paula Lopes Irra Serra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Ana Bela Lopes Irra Serra, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 28/4/2009 (fls. 264-272 v.º) que, concedendo provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pela Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Leiria, julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de IRS de 1998, dele vem recorrer para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição com o Acórdão do TCAS de 31/3/2009, proferido no recurso n.º 2853/09, formulando as seguintes conclusões:

a) As presentes alegações são apresentadas no âmbito do recurso por oposição entre os acórdãos proferidos pelo TCA Sul nos recursos n.º 02852/09 (acórdão recorrido) e n.º 02853/09 (acórdão fundamento);

b) Em ambos os acórdãos encontramo-nos perante uma situação fáctica idêntica, pelo que a solução jurídica terá de ser unívoca para ambas as situações, sendo que o reduzido montante em discussão nos autos é bem revelador de que a Recorrente, acima dos valores financeiros, privilegia a justiça e a equidade;

c) Em ambos os casos, encontra-se em apreço o tratamento jurídico-fiscal dos montantes atribuídos a trabalhadores como reembolso pelas despesas das viagens efectuadas ao serviço da entidade patronal (a mesma entidade, aliás), os quais foram considerados pela Administração Fiscal como retributivos do trabalho prestado e não meramente compensatórios das deslocações efectuadas;

d) Também a prova produzida nos autos foi essencialmente idêntica, *i.e.*, foram juntos os mesmos documentos e ouvidas as mesmas testemunhas, tendo sido dada como provada a mesma factualidade;

e) Ambas as decisões tiveram todavia destinos diversos em sede de apreciação do recurso apresentado pela Fazenda Pública: enquanto o acórdão fundamento manteve – e bem! – a sentença recorrida, o acórdão recorrido veio conceder provimento ao recurso, declarando improcedente a impugnação judicial apresentada pela ora Recorrente;

f) De facto, entendeu o acórdão recorrido que, para além dos boletins de viagem preenchidos, cabia ainda à ora Recorrente o ónus de prova das deslocações concretamente efectuadas, bem como das circunstâncias em que o foram, de modo a conferir-lhe o «direito à exclusão de tributação» em IRS das importâncias auferidas em compensação por deslocações efectuadas ao serviço da empresa;

g) Acresce também que o acórdão recorrido entendeu que a prova testemunhal apresentada pela ora Recorrente não era suficiente, por via daquilo que apelidou de «relações laborais» existentes com as testemunhas ouvidas, não obstante não ter apontado aos depoimentos quaisquer incongruências ou contradições;

h) Contudo, no acórdão recorrido decidiu o Tribunal Central Administrativo que assistia razão à Administração Fiscal, isto apesar de esta ter corrigido *todos* os montantes com base nas supostas incongruências alegadamente detectadas num ou noutro mapa de deslocação analisado;

i) Em primeiro lugar, cabe referir que o acórdão recorrido, ao contrário do acórdão fundamento, não se pronunciou sobre o facto de a Fazenda Pública não ter indicado, como lhe cabia nos termos do artigo 685.º-B do CPC, aplicável *ex vi* artigo 281.º do CPPT, os concretos factos que considera incorrectamente julgados, bem como os concretos meios probatórios constantes do processo que impunham decisão diversa, o que só por si seria bastante para deitar por terra o recurso apresentado pela Fazenda Pública;

j) Independentemente da conclusão imediatamente antevemos que à ora Recorrente não lhe é possível concordar com o acórdão recorrido no que respeita à decisão de que cabia àquela o ónus de provar que os montantes reembolsados pela entidade patronal pelas suas efectivas deslocações não revestiam a natureza de ajuda de custo;

k) Contudo, como foi decidido pelo TCA Sul no acórdão fundamento e, de forma semelhante, em todas as mais recentes decisões proferidas em casos idênticos, *eg.* nos recursos n.ºs 02854/09, 02851/09 e 02824/09, no que respeita à repartição entre as partes do ónus da prova, *in casu*, este ónus cabia sempre à Administração Fiscal, como lhe cabia também a demonstração clara e cabal do carácter compensatório dos montantes reembolsados à Recorrente por despesas por esta efectuadas em efectivas deslocações;

l) A Administração Fiscal não logrou satisfazer o referido ónus ou fazer a referida demonstração em nenhum momento, nunca evidenciando em que medida os pressupostos que conduzem à tributação das ajudas de custo em sede de IRS se encontravam preenchidos, nem provando que os montantes máximos legais fixados foram ultrapassados;

m) No acórdão recorrido entendeu-se também que as testemunhas apresentadas não são isentas pelo simples facto de estas terem mantido «relações laborais» com a mesma entidade patronal da Recorrente – sendo que, em rigor, uma das testemunhas era apenas o ex-director de recursos humanos da empresa –, descurando-se o facto de que é por terem trabalhado ao serviço da mesma entidade patronal que as testemunhas arroladas eram as indicadas para depor, uma vez que se encontravam em posição privilegiada para conhecer (como demonstraram em sede de audiência de inquirição de testemunhas) os factos em discussão;

n) Acresce que, como aponta o acórdão fundamento, «não estamos perante um caso de impedimento de depor como testemunhas – artigo 617.º do Código de Processo Civil. Mesmo o depoimento de parte, ou seja, de quem tem um interesse directo na causa, é um meio de prova previsto e regulado na lei – artigo 552.º e seguintes do Código de Processo Civil. Não se vê por isso razão para descrer em absoluto das declarações de testemunhas que tenham um interesse paralelo e ligado ao dos impugnantes» (*cit.*);

o) Aliás, ao desvalorizar depoimentos essenciais ao esclarecimento da factualidade subjacente à liquidação de imposto impugnada, o acórdão recorrido sempre estaria em desacordo, no entender da Recorrente, com a jurisprudência segundo a qual «a prova da factualidade caracterizadora de uma qualquer verba como ajuda de custo pode ser feita por qualquer dos meios probatórios admitidos em direito ou, o que é o mesmo que dizer que, *não carece de ser feita por via documental*.» - (itálico nosso) – cfr. Acórdão TCA Sul de 7/XI/2006, proferido no âmbito do Proc. Rec. n.º 1099/06;

p) A Recorrente não pode igualmente conformar-se com as consequências jurídicas atribuídas pelo acórdão recorrido aos lapsos detectados no preenchimento dos boletins de deslocação por deles se concluir, automaticamente e sem apreciação casuística, pelo carácter remuneratório de todas as quantias pagas à Recorrente pelas deslocações feitas ao serviço da empresa;

q) De facto, a disciplina contida nos artigos 52.º, 65.º, n.º 2 e 66.º, n.º 2, todos do Código do IRS, impõe à Administração Fiscal não só a consideração de que existem divergências entre os valores declarados pelos contribuintes e o valor real dos seus rendimentos, mas também a fixação dos concretos valores que entende serem retribuição do trabalho, em ordem à sua tributação em sede de IRS, o que a Administração não fez (tal foi a posição assumida pelo Tribunal Central no recurso n.º 02851/09 e no recurso n.º 02824/09);

r) Pelo exposto, o acórdão recorrido deveria ter decidido pela improcedência do recurso apresentado pela Fazenda Pública, por pretender retirar automaticamente de eventuais lapsos pontuais cometidos no preenchimento dos boletins de deslocação a tese de que a totalidade das quantias arbitradas por deslocações ao serviço da empresa têm carácter remuneratório, furtando-se à demonstração, deslocação a deslocação, de quais os valores (a existirem) com carácter remuneratório.

Contra-alegando veio a representante da Fazenda Pública dizer que, porque considera que dos acórdãos em confronto resulta que as situações concretas que estão na origem dos mesmos são diferentes e que os factos dados como provados também são diferentes, o que motiva o tratamento diverso da mesma questão de direito, não existe real oposição de acórdãos, pelo que o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação.

De qualquer forma, se admitido, deve o recurso ser julgado improcedente face à correcção da qualificação jurídico-fiscal efectuada pelo acórdão recorrido e porquanto a apreciação da legalidade do acórdão recorrido pedida neste recurso implicaria um julgamento sobre matéria de facto que não pode ser objecto de apreciação pelo Pleno da Secção de CT do STA (art.º 12.º, n.º 3 do actual ETAF e 21.º, n.º 3 do ETAF, aprovado pelo DL 129/84, de 27/4).

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo, por inexistência de oposição de soluções jurídicas.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – No acórdão recorrido, mostra-se fixada a seguinte factualidade:

1- A impugnante Ana Bela Lopes Irra Serra trabalhou por conta da sociedade INDÚSTRIAS DE CARNES NOBRE, SA, no ano de 1998 e desempenhava as funções de … – Serviço de … – nos termos do Relatório de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Santarém elaborado no decurso de acção desenvolvida por despacho exarado em 14/06/2002 no âmbito do processo n.º 6362/02.8 TDLSB e confirmado pelo depoimento das testemunhas inquiridas.

2- No ano de 1998 a impugnante tinha a seu cargo o registo das notas de encomenda, o serviço de apoio a clientes, cujo contacto era efectuado por telefone e tinha na sua dependência pessoas que estão nas delegações, conforme depoimento das duas testemunhas inquiridas.

3- No ano de 1998 a «NOBRE» procedeu à implementação de um novo sistema informático cujas alterações incidiram especialmente na área em que a aqui impugnante exercia funções, conforme depoimento das duas testemunhas inquiridas.

4- A «NOBRE» dispunha de uma frota de veículos que disponibilizava aos seus funcionários para que os usassem ao serviço da empresa nas suas deslocações, conforme depoimento das duas testemunhas inquiridas.

5- Em matéria de deslocações dos trabalhadores a «NOBRE» privilegiava a utilização das viaturas da empresa e só autorizava as deslocações em automóvel próprio quando as viaturas da empresa eram insuficientes, caso em que eram preenchidos boletins próprios para documentar internamente o reembolso das despesas de deslocação, conforme depoimento das duas testemunhas inquiridas.

6- Em 1998 a impugnante deslocou-se com a mesma frequência que os técnicos de informática porque era ela que conhecia a necessidade da resposta que era solicitada à informática, conforme depoimento das duas testemunhas inquiridas.

7- Quanto à parte comercial as deslocações da impugnante eram esporádicas, normalmente não obrigavam a grandes estadias, às vezes acompanhava os comerciais aos clientes, conforme depoimento das duas testemunhas inquiridas.

8- No âmbito da acção inspectiva que teve início em 09/07/2002 nas instalações da empresa «Indústria de Carnes Nobre, SA», elaborada no decurso da acção desenvolvida por despacho exarado em 14/06/2002 no âmbito do processo n.º 6362/02.8 TDLSB, os Serviços de Inspecção da Direcção de Finanças de Santarém verificaram, e cito,: […].

9- Do relatório supra identificado consta ainda no ponto III -1.c), que cito: «Da análise aos Mapas de quilómetros (apresentados pelo Sujeito Passivo em causa à sua entidade patronal …) verifica-se que (…) não merecem credibilidade devido a: 1- Que os Mapas de quilómetros não cumprem as normas legais de preenchimento estabelecidas por lei, Decreto-Lei n.º 106/98, de 24/04, nomeadamente, não referem os dias exactos das deslocações efectuadas, o número diário de quilómetros percorridos, as horas de partida e de chegada e as localidades de destino onde diariamente eram efectuadas as deslocações. Apenas referem a grosso modo aqueles mapas o número total de quilómetros percorridos nos meses em causa e as localidades de destino das deslocações efectuadas. Também se constata que existem 2 boletins de ajudas de custo, relativas ao mês de Agosto, com valores diferentes. Dada a falta de clareza dos Mapas de quilómetros apresentados, considera-se que os valores auferidos a título de pagamentos pela entidade patronal de quilómetros realizados durante os meses em causa são rendimentos do trabalho dependente de acordo com o legislado no artigo 2.º, n.º 2 do CIRS (…) – cfr. fls. 43 dos autos.».

10- Sobre o Relatório de Inspecção Tributária caiu parecer favorável do Coordenador e despacho concordante do Chefe de Divisão e foi comunicado à impugnante, mediante carta registada para, querendo, se pronunciar – conforme doc. 2 junto à p.i..

11- A impugnante exerceu o direito de audição conforme consta do documento 4 junto à petição inicial dizendo que em 1998 utilizou o automóvel próprio ao serviço da entidade patronal, mas que, dado o tempo decorrido, não lhe é possível concretizar os dias em que o fez e pede o envio de toda a documentação que originou as propostas apresentadas e bem assim a correcção das conclusões do relatório – cfr. fls. 46 e 47 dos autos.

12- Da análise aos argumentos esgrimidos em sede de direito de audição a Administração Fiscal da seguinte forma e cito: «Do projecto de Relatório, anexo à notificação, consta a indicação de todos os documentos e respectiva conta de contabilização e igualmente fez-se constar no Projecto de Relatório que esses documentos fazem parte da contabilidade da empresa (…). Nesse sentido, deveria V.Ex.ª ter solicitado, se assim o entendesse, junto da Indústria de Carnes Nobre, SA, qualquer esclarecimento

sobre a documentação (…). Dado não terem sido indicados elementos novos mantêm-se as correcções indicadas no projecto de relatório.» - cfr. fls. 56 e 58 dos autos.

13- As correcções supra deram origem à liquidação n.º 2002 4323995228, no montante de € 1.297,12, dos quais € 262,51 dizem respeito a Juros Compensatórios, com data limite de pagamento em 06/01/2003 – conforme doc. 1 junto à petição inicial.

14- A presente impugnação foi apresentada no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém em 07/04/2003 – cfr. fls. 1 dos autos.

Consignou-se ainda no referido acórdão não se terem provado os seguintes factos:

1- Que os montantes auferidos pela impugnante na «Nobre», a título de contrapartida da utilização de automóvel próprio ao serviço da entidade patronal, não correspondam efectivamente a compensação de despesas de deslocação ou estadia daquela ao serviço da entidade pagadora dos rendimentos.

2- Também não se evidenciou no relatório de inspecção ou em qualquer outro documento a fórmula de cálculo dos juros compensatórios liquidados.

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS de 28/4/2009 com fundamento em oposição com o acórdão do TCAS de 31/3/2009, proferido no recurso n.º 2853/09, alegando a recorrente existir oposição por a situação fáctica ser idêntica e a solução jurídica divergente.

Uma vez que o processo se iniciou em 7/4/2003, são requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos, nos termos do artigo 30.º, alínea b´) do ETAF de 1984, a identidade da questão fundamental de direito, a ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, a identidade de situações fácticas e o antagonismo de soluções jurídicas.

Como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, a decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos não impede que o Pleno da Secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (v. Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, p. 1151).

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição 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» (v. acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19/6/96 e de 18/5/2005, proferidos nos recursos n.ºs 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (v. Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, p. 809, e acórdão do STJ de 26/4/95, no recurso n.º 87156).

A oposição de soluções jurídicas exige ainda uma pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (v. acórdãos do Pleno da SCT do STA de 26/9/2007 e de 6/5/2009, proferidos nos recursos n.ºs 452/07 e 617/08, respectivamente).

Ora, no caso em apreço, como bem salienta o Exmo. PGA, o antagonismo das decisões (provimento do recurso e consequente manutenção da liquidação adicional de IRS e juros compensatórios no acórdão recorrido/não provimento do recurso e consequente manutenção da anulação da liquidação adicional de IRS e juros compensatórios no acórdão fundamento) não resulta de entendimentos opostos sobre a interpretação e aplicação de idênticas normas jurídicas, mas sim de divergente julgamento sobre a matéria de facto, como natural corolário do princípio da livre apreciação da prova efectuada por cada uma das formações do tribunal recorrido.

Com efeito, no acórdão recorrido, julgou-se não provada a ocorrência de deslocações efectuadas pela impugnante ao serviço da entidade patronal, em resultado de diligências probatórias da AF que abalaram a credibilidade das declarações da contribuinte (fls. 272); sendo que, como consequência desse julgamento sobre a matéria de facto, se extraiu a consequência jurídica da qualificação das importâncias recebidas a título de ajudas de custo como remuneração de trabalho dependente, sujeito a tributação em IRS.

Já no acórdão fundamento, julgou-se provada a ocorrência de deslocações do trabalhador ao serviço da entidade patronal (n.º 2 do probatório, a fls. 285), não tendo a AF demonstrado a alegada inexistência de despesas resultantes das deslocações que justificaram a atribuição da compensação monetária a título de ajudas de custo nem a inexistência de correspondência entre as quantias pagas a título de ajudas de custo e as despesas normais emergentes de tais deslocações.

Por outro lado, o acórdão recorrido não afronta expressamente a questão do ónus da prova dos factos constitutivos do direito da AF à liquidação do imposto, ao contrário do sucedido no acórdão fundamento.

Inexistindo, assim, oposição de soluções jurídicas, o recurso apresentado com tal fundamento só pode, pois, ser julgado findo, por falta dos necessários pressupostos para a sua aceitação.

De qualquer forma, a apreciação da legalidade do acórdão recorrido pedida neste recurso implicaria um julgamento sobre matéria de facto que não pode ser objecto de apreciação pelo Pleno da SCT do STA (artigo 21.º, n.º 3 do ETAF/84).

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em metade.

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António José Martins Miranda de Pacheco — João António Valente Torrão — Dulce Manuel da Conceição Neto — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Joaquim Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Contribuição especial. Avaliação da matéria colectável. Direito de audiência. Integração na Comissão de Avaliação. Direito de participação. Conformidade à Constituição.

Sumário:

I — O direito de audiência *no procedimento tributário através das formas previstas no artigo 60.º da Lei Geral Tributária apenas tem lugar quando* «a lei não prescrever em sentido diverso» *(n.º 1).*

II — O procedimento tributário, modelado no Regulamento da Contribuição Especial, *aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, prevê a* participação do contribuinte na fixação da matéria colectável, *por meio da integração deste (por si, ou por representante seu) na Comissão de Avaliação prevista no seu artigo 4.º*

III — E não se admite a possibilidade de a liquidação ser efectuada com base em valor diferente daquele que resulta da avaliação (artigo 2.º do mesmo Regulamento).

IV — Assim, é de concluir que, na situação, o direito de participação *na formação da decisão administrativa é assegurado (apenas) através da inclusão do contribuinte naquela Comissão de Avaliação — o que se representa plenamente conforme à Constituição da República Portuguesa.*

Processo n.º 1055/09-50.
Recorrente: Construções Arnaldo Dias, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 "Construções Arnaldo Dias, L.da" vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12-5-2009, proferido no recurso n.º 2.895/09 (constante de fls. 258 a 270), com fundamento em oposição com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-11-2002, proferido no recurso n.º 977/02.

1.2 Em alegação, a recorrente apresenta as seguintes conclusões.

I. Encontram-se preenchidos os requisitos dos quais depende a admissão do presente recurso por oposição de acórdãos, já que ambos foram proferidos no âmbito da mesma legislação – artigo 60.º da Lei Geral Tributária e Decreto-Lei 43/98, de 3 de Março – respeitam as mesmas questões fundamentais – existência ou não de preenchimento do direito de audição prévia do contribuinte através da participação de um seu representante numa comissão de avaliação e a possibilidade do contribuinte poder influenciar após a comissão de avaliação a liquidação; respeitam a soluções, expressamente, opostas, bem como foram decididas num quadro factual idêntico.

II. Resulta dos factos provados que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da Recorrente. De facto, todos os elementos constantes do termo de avaliação a fls. 11 a 16 do apenso da reclamação graciosa foram trazidos pela Administração Tributária, limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação. Resulta, assim, dos autos que em todo o procedimento

nunca foi concedido ao contribuinte qualquer oportunidade de ser ouvido previamente à liquidação, sendo certo que a Recorrente só teve conhecimento dos termos da avaliação no dia em que foi notificada para proceder ao pagamento da contribuição especial.

III. Face aos factos provados a principal questão a analisar no presente recurso é pois a de saber se, nas circunstâncias acabadas de descrever, a Administração Fiscal estava ou não obrigada a cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT, isto é, estava obrigada a notificar a Recorrente para que esta pudesse exercer o direito de audição prévia.

IV. O artigo 60.º da L.G.T. transpôs para o procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, expresso no artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa. Assim, nos termos da referida norma, mormente do disposto no artigo 60º n.º 1 a), da L.G.T., a Administração Fiscal antes de liquidar a contribuição especial deve ouvir o contribuinte.

V. O Tribunal a quo, no seu douto acórdão, considerou que a audição prévia no processo de liquidação de contribuição especial é realizada através da intervenção do contribuinte ou do seu representante na comissão de avaliação a que alude o art. 2.º, 4.º e 6.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, sendo que tal intervenção estaria a coberto da expressão do artigo 60.º da L.G.T. que refere "sempre que a lei não prescrever em sentido diverso".

Ora, tal interpretação é totalmente contrária, quer à *ratio* do artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) quer à *ratio* do próprio princípio da participação do administrado nas decisões ou deliberações que lhe disserem respeito, já que a "alegada" audição prévia nunca poder ser realizada numa fase de instrução do procedimento, mas apenas numa fase de pré-decisão.

É, assim, inconstitucional, por violação do artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, a disposição inserta no n.º 1 e 2 do artigo 4.º do Regulamento Anexo ao Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, conjugado com os artigos 57 n.º 1 e 60.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (Lei Geral Tributária), quando interpretados no sentido de que a intervenção de um perito do contribuinte na comissão referida nesse artigo é suficiente para se considerar preenchido o princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.

Assim sendo, o douto acórdão fez uma incorrecta e inconstitucional interpretação e aplicação da lei aos factos, mormente, do disposto no artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, do artigo 60.º n.º 1 e n.º 4 e 16.º n.º 1 da L.G.T., do artigo 100.º e 103.º do Código do Procedimento Administrativo e dos artigos 2.º, 4.º e 6.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98.

VI. In casu a liquidação impugnada, quer abstracta quer objectivamente, podia ser contestada através do exercício do direito de audição pela Recorrente, já que só esta poderia aferir correctamente, a título de exemplo, sobre o valor m^2 de construção – em 1994 e à data do pedido de licenciamento –, sobre a área de construção efectivamente edificada, o n.º de fogos efectivamente edificados, a volumetria de construção efectivamente edificada, elementos estes que, apenas, constam do alvará de construção sob a forma de previsão, sendo estes, habitualmente, alterados em função da obra efectivamente edificada.

VII. Da mesma forma, em caso algum, poder-se-á considerar que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada sana o vício de preterição de audição prévia, já que para além de não se encontrarem preenchidos os requisitos do artigo 60.º n.º 1 a) e n.º 3 da L.G.T., o perito indicado pela Recorrente não estava mandatado para exercer o direito de audição prévia em seu nome e o mesmo interveio, unicamente, num acto prévio de instrução, pelo que, também por isso, em caso algum se poderá considerar que se deu cumprimento ao direito de audição prévia da Recorrente.

VIII. In casu não ocorreram os requisitos que, excepcionalmente, permitem a dispensa do cumprimento do disposto no artigo 60.º da LGT, pelo que o acto impugnado padece de vício de forma, pelo que terá de ser anulado.

IX. Igualmente, não é de aplicar ao caso sub judice o disposto no artigo 103.º do CPA por tal norma não ter aplicação em matéria tributária, na medida em que esta só será de aplicar quando não existam normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas. E no caso em apreço existem – o artigo 60.º da LGT.

X. O princípio do aproveitamento do acto – tão doutamente desenvolvido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo – não é, também, de aplicar in casu já que, como se demonstrou, em sede de audiência prévia, poderia a Recorrente, com toda a certeza, influenciar a posição da Administração Fiscal em inúmeros aspectos: a área do prédio; a área bruta de construção (prevista e edificada); o n.º de fogos (previstos e edificados); o n.º de estacionamentos (previstos e edificados); a volumetria da construção (prevista e edificada); o valor m^2, estimado, da construção a 1 de Janeiro de 1994; o valor m^2, estimado, de construção à data do pedido de licenciamento; as infra-estruturas envolventes, etc. Sendo, assim, decisiva a influência da Recorrente quer na fixação da matéria colectável objecto da taxa quer mesmo no controlo da operação aritmética que determina a contribuição especial a pagar.

XI. O acto tributário de liquidação da contribuição especial à Recorrente padece, assim, de vício de forma e substância que acarreta a sua nulidade.

Nestes termos e nos demais de Direito que Vossas Excelências doutamente suprirão, deve o douto acórdão de que se recorre, ser substituído por um outro que considere o presente recurso procedente por provado, considerando-se nula a liquidação efectuada à Recorrente.

1.3 A Fazenda Pública contra-alegou e produziu as seguintes conclusões.

1. Dos acórdãos em confronto resulta que as situações concretas que estão na origem dos mesmos são diferentes e que os factos dados como provados também são diferentes, o que motiva o tratamento diverso da mesma questão de direito, não existe real oposição de acórdãos, o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação;

2. Sem conceder, ainda se dirá que correcta é a interpretação reflectida no douto acórdão recorrido, que, aliás, se encontra de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, dando-se como verificada a participação do contribuinte, nos termos do art. 60º da LGT, se este teve intervenção nas avaliações de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial, sendo a liquidação impugnada uma mera operação aritmética de aplicação da taxa devida àquela matéria, não se justificando a anulação da liquidação em causa, por não se vislumbrar qualquer possibilidade de a omitida audição influenciar o conteúdo da liquidação.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exas., deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão recorrido.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento e o acórdão recorrido deve ser confirmado – apresentando a seguinte fundamentação.

1. Pressupostos para o seguimento do recurso

Sufragamos a fundamentação do despacho do Mmo. Juiz relator declarando a verificação dos pressupostos para a resolução do conflito de jurisprudência emergente da oposição de acórdãos (fls. 310/311):

– identidade da questão jurídica decidenda

– identidade da regulamentação jurídica aplicável

– antagonismo das soluções jurídicas plasmadas nos arestos em confronto (art. 284º CPPT; art. 27º n.º 1 alínea b) ETAF vigente; art. 152º n.º 1 alínea b) CPTA)

2.Conflito de jurisprudência

Questão decidenda: saber se tendo o contribuinte intervenção, por si ou através de representante, na comissão prevista no art. 4º DL n.º 43/98, 3 Março, deve ser-lhe garantido o exercício do direito de audição (art. 60º LGT)

A solução expressa na fundamentação do acórdão recorrido está em sintonia com jurisprudência consolidada do STA, com expressão de maior relevância nos acórdãos Pleno SCT proferidos em 17.12.2008 (processo n.º 615/07), 19.11.2008 (processo n.º 837/07) e 14.07.2008 (processo n.º 616/07), transcrevendo-se o sumário doutrinário do último:

«I – O direito de audição no procedimento tributário através das formas previstas no art. 60º da LGT apenas tem lugar *quando a lei não prescrever em sentido diverso (nº 1)*

II – Prevendo-se no procedimento tributário regulado no Regulamento da Contribuição Especial aprovado pelo DL n.º 43/98, de 3 de Março, a participação do contribuinte na fixação da matéria colectável, através da integração da comissão de avaliação prevista no seu art. 4º, e não se admitindo a possibilidade de a liquidação ser efectuada com base em valor diferente do que resulta da avaliação, é de concluir que é apenas através daquela comissão de avaliação que é assegurado o direito de participação do contribuinte na formação da decisão»

A especial autoridade dos arestos citados, a convincência da sua fundamentação, a necessidade de observância do princípio de interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8º n.º 3 CCivil), justificam a resolução do conflito de jurisprudência no sentido da adesão à sua doutrina.

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

São pressupostos expressos do recurso para o Pleno da Secção, por oposição de julgados, que se trate do mesmo fundamento de direito; que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; e que 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, e o acórdão fundamento).

No acórdão recorrido, tanto quanto no acórdão fundamento, estava em causa uma liquidação de contribuição especial, efectuada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março.

Em ambos os casos, o contribuinte interveio na Comissão prevista no artigo 4.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo dito Decreto-Lei n.º 43/98.

No acórdão recorrido entendeu-se que, tendo o contribuinte intervenção em tal Comissão, não era necessário proceder à sua audição antes da liquidação, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

No acórdão fundamento, decidiu-se em sentido contrário.

Estão, assim, reunidos os requisitos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos.

2. A questão que ora se coloca ao Tribunal é a de saber se, havendo o contribuinte, por si ou através de representante seu, tido intervenção na Comissão prevista no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, não obstante isso, tem de lhe ser garantido o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

O artigo 60.º da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe "*Princípio da Participação*", dispõe como segue.

1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2. É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3. Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas *b)* a *e)* do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto de decisão e sua fundamentação.

6. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

Por seu lado, estabelece-se no artigo 2.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo dito Decreto-Lei n.º 43/98, que "*1 - Constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra*", sendo que "*2 - Os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos do presente Regulamento*".

E o seu artigo 4.º, no âmbito da "determinação da matéria colectável" da referida contribuição especial, reza que *"1 - A avaliação referida no n.º 2 do artigo 2.º ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos de entre os incluídos nas listas distritais*", sendo que "*2 - Um dos peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos terá apenas voto de desempate, devendo conformar-se com qualquer dos laudos apresentados*", e "*3 - A avaliação será efectuada com precedência de vistoria, devendo as decisões ser devidamente fundamentadas*".

A Constituição da República Portuguesa impõe, no seu artigo 267.º, n.º 5, que o processamento da actividade administrativa assegure "a participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito".

Ora, o dito artigo 60.º da Lei Geral Tributária veio regular especialmente o exercício do direito de audição no procedimento tributário, ocorrendo tal exercício, todavia e apenas, "sempre que a lei não prescrever em sentido diverso", ou seja, "estará afastada a aplicação do regime deste artigo quando a lei estabelece uma forma especial de participação dos interessados na formação das decisões que lhe dizem respeito".

E, como resulta do transcrito artigo 4.º, o contribuinte tem intervenção no procedimento da fixação da matéria colectável, directamente por si, ou através de um seu representante, na comissão de avaliação – pelo que não se vislumbra neste entendimento da lei a violação de alguma norma ou princípio constitucional, mormente do *supra* aludido princípio constitucional da participação dos cidadãos nas decisões administrativas.

Fixada a matéria colectável, e corrigido o valor por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, conforme o disposto no artigo 2.º, a contribuição é calculada nos termos do artigo 10.º, através da aplicação da respectiva taxa fixa, pelo que o contribuinte não tem qualquer possibilidade legal de actuar sobre tais factores, sendo consequentemente de todo inócua a sua nova intervenção no procedimento, antes da liquidação.

Nomeadamente, a ponderação dos elementos atinentes à avaliação, a que se refere o artigo 4.º do Regulamento, terá de ser efectuada no próprio âmbito desta.

Pelo que se pode concluir que "Neste contexto, prevendo-se uma forma de intervenção do contribuinte na formação da decisão através da participação na comissão de avaliação e não havendo qualquer utilidade em admitir uma nova intervenção antes da liquidação, por não poder ser alterado o valor sobre que deve incidir a taxa, é de concluir que a única forma de participação dos interessados na formação da decisão que se prevê é a que é assegurada ao contribuinte na comissão de avaliação, pois vigora no procedimento tributário um princípio geral de proibição de prática de actos inúteis, que aflora no n.º 1 do artigo 57.º da LGT".

É, aliás, no sentido exposto a mais recente jurisprudência deste Tribunal.

Cf. tudo o que vem de ser dito, quase textualmente, no acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 19-11-2008, proferido no recurso n.º 837/07, o qual, por sua vez segue de perto o acórdão, que cita, também do Pleno desta Secção, de 14-7-2008, proferido no recurso n.º 616/07.

Cf. ainda os acórdãos desta Secção, de 10-10-2007 (recurso n.º 616/07), e de 7-11-2007 (recurso n.º 615/07).

Estamos, deste modo, a concluir, e em síntese, que o *direito de audiência* no procedimento tributário através das formas previstas no artigo 60.º da Lei Geral Tributária apenas tem lugar quando «*a lei não prescrever em sentido diverso*» (n.º 1).

O procedimento tributário, modelado no *Regulamento da Contribuição Especial*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, prevê a *participação do contribuinte na fixação da matéria colectável*, por meio da integração deste (por si, ou por representante seu) na Comissão de Avaliação prevista no seu artigo 4.º.

E não se admite a possibilidade de a liquidação ser efectuada com base em valor diferente daquele que resulta da avaliação (artigo 2.º do mesmo Regulamento).

Assim, é de concluir que, na situação, o *direito de participação* na formação da decisão administrativa é assegurado (apenas) através da inclusão do contribuinte naquela Comissão de Avaliação – o que se representa plenamente conforme à Constituição da República Portuguesa.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de um sexto.

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Dulce Manuel da Conceição Neto — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Joaquim Casimiro Gonçalves — António Francisco de Almeida Calhau — Domingos Brandão de Pinho — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale.*

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Competência do Pleno e do Plenário. ETAF/84. Inexistência de situação fáctica.

Sumário:

I — No regime do ETAF/84, é possível recorrer, com fundamento em oposição de acórdãos, para o Pleno da SCT do STA, de acórdãos da SCT dos TCA proferidos em último grau de jurisdição e de acórdãos da SCT do STA, que não tenham sido proferidos em recurso fundamentado em oposição de acórdãos, quando o acórdão que se considera em oposição com o acórdão recorrido tenha sido proferido pela SCT de um TCA ou pela SCT do STA ou pelo Pleno desta [artigo 30.º, alíneas b) e b´), do ETAF de 1984].

II — Se o acórdão invocado como fundamento do recurso foi proferido pela SCA de um TCA, como é o caso, ou pela SCA do STA ou pelo Pleno desta ou pelo Plenário do STA, o recurso deve ser interposto para este Plenário [artigo 22.º, alíneas a) e a') do ETAF de 1984].

III — Para que exista oposição de acórdãos, fundamento de recurso para o Pleno, é necessário que os mesmos 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.

IV — Inexiste identidade de situação fáctica se no acórdão recorrido se configura uma situação de incorrecta ou insuficiente fundamentação e no acórdão fundamento a situação apreciada é de falta absoluta de fundamentação, essa sim geradora da nulidade prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

Processo n.º 1070/09-50.
Recorrente: Pinto & Filhos, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Pinto & Filhos, SA, com sede em Évora, notificado do acórdão de 5/5/2009 (fls. 980 a 989), que negou provimento ao requerimento de arguição de nulidade por si apresentado, nos termos do artigo 668.º, alíneas b) e d) do CPC, do acórdão de 3/2/2009 (fls. 941 a 948), o qual, por sua vez, negou provimento ao recurso interposto pela ora recorrente e concedeu provimento ao recurso da Fazenda Pública, revogando a sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Beja, na parte por esta questionada, e, conhecendo em substituição, manteve as liquidações de IRC relativas aos exercícios de 1997 e 1998 impugnadas, dele vem recorrer para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição com o decidido nos acórdãos do TCAS de 5/6/2008, proferido no recurso n.º 2806/07, e no acórdão do STA de 12/2/2003, proferido no recurso n.º 1850/02, quanto a duas das questões jurídicas fundamentais aí objecto de discussão (possibilidade de o tribunal ad quem julgar, em substituição, questões cujo conhecimento ficou preterido em 1.ª instância pela solução dada ao litígio e a verificação do vício de falta de fundamentação por não especificação dos fundamentos de facto e de direito que sustentam aquela decisão em substituição), formulando as seguintes conclusões:

1.ª- Tal como o próprio TCAS já reconheceu nos presentes autos, verifica-se, relativamente a duas das questões jurídicas fundamentais (possibilidade de o tribunal *ad quem* julgar, em substituição, questões cujo conhecimento ficou preterido em 1.ª instância pela solução dada ao litígio e a verificação do vício de falta de fundamentação por não especificação dos fundamentos de facto e de direito que sustentam a decisão), uma identidade entre as situações de facto e a questão de direito vertidas nos acórdãos recorridos e no respectivo acórdão fundamento e, no que ora releva, uma evidente contradição entre as soluções jurídicas alcançadas pelos referidos arestos;

2.ª- Razão pela qual existe fundamento para a dedução do presente recurso, importando, agora, apontar os motivos pelos quais a decisão consubstanciada no acórdão fundamento relativamente a cada uma das questões jurídicas controvertidas deverá prevalecer na ordem jurídica, anulando-se aquela que foi vertida no acórdão recorrido;

3.ª- No que concerne à possibilidade de, nos termos do disposto nos artigos 712.º e 715.º, ambos do CPC, julgar, em substituição, as questões cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada ao litígio, *in casu* por força do conhecimento de uma questão prévia, não pode proceder o entendimento vertido nos acórdãos recorridos, uma vez que ao arrepio do disposto nos citados preceitos legais, bem como do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva e do princípio "*pró actione*", veio naqueles arestos decidir-se que o Venerando Tribunal podia conhecer, em substituição, julgando, deste modo, a impugnação judicial improcedente, quando devia ter seguido o sistema de cassação dos recursos;

4.ª- Com efeito, à semelhança da solução jurídica vertida no acórdão fundamento (cf. Acórdão do TCA Sul, de 05.06.2008), deve entender-se que, nos termos dos artigos 712.º e 715.º, ambos do CPC, e, em conformidade com o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva e o princípio "*pró actione*", constitucionalmente consagrados nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, ambos da CRP, o Tribunal *ad quem* apenas pode julgar em substituição quando do processo constem todos os elementos de prova que serviram de base à decisão judicial recorrida e que esta não seja omissa em sede de probatório quanto aos factos essenciais identificadores da situação jurídica invocada pela parte e aos factos complementares indispensáveis à procedência da causa, sob pena de o mesmo incorrer em necessário excesso de pronúncia e dessa decisão se afigurar manifestamente inconstitucional;

5.ª- Efectivamente, só o estrito e correcto cumprimento dos citados preceitos legais permite obstar a que um processo judicial finde, sem êxito, isto é, sem a emissão de pronúncia sobre o mérito das

questões formuladas, uma vez que os tribunais, no seu conjunto, não podem deixar de conhecer, porque lhes incumbe decidir, todas as questões que as partes lhes coloquem;

6.ª- Ora, no caso vertente, o Tribunal *a quo* fixou apenas os factos com interesse para a decisão na mesma concretizada, isto é, a existência do vício de violação do princípio da imparcialidade, não se fazendo referência naquela decisão à matéria de facto dada como provada e não provada, a toda a prova documental, testemunhal e pericial carreada pela ora Recorrente para os autos com vista à apreciação das demais questões controvertidas, isto é, da legalidade dos actos tributários de liquidação impugnados quanto à correcção relativa a métodos indirectos e à correcção aritmética relativa aos subsídios de investimento, cujo conhecimento ficou prejudicado pela procedência da questão prejudicial invocada;

7.ª- Assim, como sucedeu na situação sob apreciação no acórdão fundamento, impunha-se que, desaparecida a questão prejudicial acima mencionada, decorrente da sua pronúncia em sentido diferente da do tribunal recorrido quanto à existência de violação do princípio da imparcialidade, e atenta a insuficiência da matéria de facto fixada pelo Tribunal *a quo* quanto aos factos relativos às questões cujo conhecimento agora importa, houvesse sido, nos termos dos citados preceitos e princípios legais, ordenada a remessa dos autos para a primeira instância, para prolação de nova decisão, com preliminar fixação, motivação e fundamentação da matéria de facto;

8.ª- Não tendo sido, assim, o decidido, uma vez que aquele Venerando Tribunal veio, ao invés, nos acórdãos recorridos julgar em substituição, deverão aqueles arestos ser anulados, com fundamento na violação do disposto nos artigos 712.º e 715.º, ambos do CPC, bem como do princípio da tutela jurisdicional efectiva e do princípio "*pró actione*", consagrados nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, ambos da CRP, e ser, consequentemente, determinada a remessa dos autos para a primeira instância para prolação de nova decisão quanto às questões cujo conhecimento ficou preterido pelo conhecimento da questão prévia, com preliminar fixação, motivação e fundamentação da matéria de facto;

9.ª- Relativamente à falta de fundamentação por não especificação dos fundamentos de facto e de direito, pugna-se nos acórdãos recorridos pela inexistência de falta de fundamentação, ainda que da análise da decisão e respectiva fundamentação daqueles arestos resulte que fundamento algum foi indicado ou que foi efectuada uma qualquer análise crítica de toda a prova aduzida e produzida nos autos relevantes para a apreciação das questões cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução dada ao litígio pelo Tribunal *a quo*, pelo que, também quanto a esta questão, não pode proceder o entendimento vertido naqueles acórdãos recorridos, porquanto os mesmos não cumprem com o dever constitucionalmente consagrado de fundamentação dos actos judiciais;

10.ª- Com efeito, como constitucionalmente impõe o artigo 208.º, n.º 1 da CRP, e ordinariamente resulta dos artigos 158.º e 659.º, n.º 2, *ex vi* artigo 713.º, n.º 2, todos do CPC, as decisões judiciais sobre qualquer pedido controvertido, qualquer dúvida suscitada no processo, serão sempre fundamentadas;

11.ª- Ora, conforme entendimento veiculado no acórdão fundamento resulta da doutrina civilística, bem como da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que tem-se por necessariamente verificado o vício de falta de fundamentação da decisão judicial quando falte a discriminação dos factos provados e não provados, bem como a falta de exame crítico das provas, não podendo considerar-se como fundamentação de facto aquela que é feita mediante simples referência genérica à "especificação" ou às respostas do tribunal à matéria constante da base instrutória, nem fundamentação de direito a que seja feita por simples adesão genérica aos fundamentos invocados pelas partes;

12.ª- Os acórdãos recorridos vêm incorrer nos mencionados vícios, pois que contrariamente ao pugnado naqueles arestos, não cumpre o propósito do dever de fundamentação, nem sequer de forma insuficiente, a decisão judicial que se limita a remeter para o probatório da sentença, como sucedeu no caso em apreço, nem que não indique qualquer um fundamento que sustente a sua pronúncia relativamente à apreciação da legalidade dos actos tributários, quer no que concerne ao recurso a métodos indirectos e respectiva quantificação, quer quanto à correcção relativa a subsídios de investimento ou aprecie os diversos meios de prova, aduzidos e produzidos nos autos para apreciação destas questões, quanto ao seu conteúdo, relevância e valoração;

13.ª- Acresce que, é exactamente por não existir qualquer motivação da decisão proferida naqueles arestos <u>quanto às questões cujo conhecimento ficou prejudicado</u> pela solução dada ao litígio pelo tribunal de 1.ª instância, supra identificadas, e, não apenas, uma mera insuficiência, que, desde logo, ficou precludida a prerrogativa da ora Recorrente, quanto às mesmas, exercer o seu direito de recurso daquela decisão em sede de oposição de julgados (cf. artigo 280.º, n.º 2 do CPPT);

14.ª- Em suma, entende a Recorrente que os acórdãos recorridos deverão também ser anulados com fundamento na violação do dever constitucional de fundamentação das decisões judiciais, nos termos acima já explicitados, devendo ser proferida uma nova decisão, com preliminar fixação, motivação e fundamentação da matéria de facto.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º do CPPT, por não estarem reunidos os requisitos de existência de oposição de acórdãos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1.- Por efeito da ordem de serviço n.º 16607/2001, a impugnante foi sujeita a uma acção inspectiva externa por parte da Direcção de Finanças de Évora – relatório da inspecção junto de fls. 83 em diante.

2.- Na inspecção, foi decidido operar correcções quer com o recurso a métodos indirectos para efeitos de IVA e IRC quer através de correcções técnicas – relatório de inspecção junto de fls. 83 em diante.

3.- Foram as seguintes as razões invocadas no relatório para o recurso a métodos indirectos: […] - relatório da inspecção junto de fls. 83 em diante.

4.- O critério utilizado para cálculo do valor corrigido em sede de IRC com recurso a métodos indirectos foi o seguinte: […] - relatório da inspecção junto de fls. 83 em diante.

5.- O exercício de 1997 foi corrigido através de correcções técnicas em sede de IRC, de que resultaram € 17.773,73 a pagar, bem como em sede de IVA, de que resultaram € 3.052,00 - relatório da inspecção junto de fls. 83 em diante.

6.- As correcções à matéria tributável com recurso a métodos indirectos foram em sede de IRC de € 787.935,00 para 1997 e de € 776.890,00 para 1998 - relatório da inspecção junto de fls. 83 em diante.

7.- A impugnante foi notificada para exercer o direito de audição, o que fez, tendo entregue DC de substituição de IRC, tendo a inspecção tributária mantido a proposta inicial, expurgada dos valores constantes das referidas DC e modelo C - doc. de fls. 266.

8.- Foi assim fixada a matéria tributável em sede de IRC por métodos indirectos para os anos de 1997 e 1998, nos montantes de, respectivamente, € 1.106.838,95 e € 1.139.221,16, e em sede de IVA para os mesmos anos nos montantes de imposto em falta de, respectivamente, € 72.565,06 e € 50.558,37 - docs. de fls. 257, 258, 336 e 337.

9.- Foram em consequência emitidas as liquidações com o número 8310037604 de IRC de 1997, com o montante de imposto pagar de € 238.091,54 e número 8310037605 de IRC de 1998, com o montante a pagar de € 141.331,01 - docs. de fls. 336 e 337.

10.- A impugnante apresentou pedido de revisão da matéria tributável, nos termos do art.º 91.º da LGT, tendo o mesmo sido indeferido por despacho do Director de Finanças Fernando Gomes Gonçalves de Matos - doc. de fls. 307 a 309.

11.- Este é casado com Adelina Maria Ventura Galo Chambel, que foi a inspectora tributária que dirigiu a inspecção à impugnante e elaborou o relatório final - relatório da inspecção junto de fls. 83 em diante e doc. de fls. 645.

12.- A impugnante pagou os impostos em causa em 20/12/2002 - docs. de fls. 496 e 497.

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCAS, proferidos em 3/2/09, com fundamento em oposição com o decidido nos acórdãos da Secção de Contencioso Administrativo do TCAS de 5/6/2008, proferido no recurso n.º 2806/07, e no acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 12/2/2003, proferido no recurso n.º 1850/02, respectivamente, quanto a duas das questões jurídicas fundamentais aí objecto de discussão: - possibilidade de o tribunal *ad quem* julgar, em substituição, questões cujo conhecimento ficou preterido em 1.ª instância pela solução dada ao litígio; - e a verificação do vício de falta de fundamentação por não especificação dos fundamentos de facto e de direito que sustentam aquela decisão em substituição.

O presente processo de impugnação foi instaurado em 11/4/2003, ou seja, antes de 2004, pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984.

E, assim sendo, vejamos, então.

1.- Quanto à alegada oposição relativamente à primeira das questões jurídicas suscitadas – possibilidade de o tribunal *ad quem* julgar em substituição questões cujo conhecimento ficou preterido em 1.ª instância pela solução dada ao litígio – indica a recorrente como acórdão fundamento o acórdão da Secção de Contencioso Administrativo do TCAS de 5/6/08.

Ora, no regime do ETAF/84, é possível recorrer, com fundamento em oposição de acórdãos, para o Pleno da SCT do STA, de acórdãos da SCT dos TCA proferidos em último grau de jurisdição e de acórdãos da SCT do STA, que não tenham sido proferidos em recurso fundamentado em oposição de acórdãos, quando o acórdão que se considera em oposição com o acórdão recorrido tenha sido proferido pela SCT de um TCA ou pela SCT do STA ou pelo Pleno desta [artigo 30.º, alíneas b) e b´), do ETAF de 1984].

Se o acórdão invocado como fundamento do recurso foi proferido pela SCA de um TCA, como é o caso, ou pela SCA do STA ou pelo Pleno desta ou pelo Plenário do STA, o recurso deve ser interposto para este Plenário [artigo 22.º, alíneas a) e a´) do ETAF de 1984].

Tendo o recurso com fundamento em oposição de julgados sido interposto para o Pleno da SCT do STA, sendo competente o Plenário, deve aquela formação declarar a sua incompetência absoluta para o conhecimento do aludido recurso e indicar o Plenário como tribunal competente para o efeito (v.

acórdão do Pleno da SCT de 12/5/99, no recurso n.º 22542 e Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, II vol., pág. 798).

Razão por que, neste segmento, se declara, assim, pois a incompetência absoluta do Pleno da SCT do STA para o conhecimento do recurso interposto do acórdão recorrido, proferido pela SCT do TCAS em 3/2/09, com fundamento em oposição com o acórdão da SCA do TCAS de 5/6/08, no recurso 2806/07, sendo competente para o efeito o Plenário do STA [artigos 22.º, alíneas a) e a´), e 30.º, alíneas b) e b´) do ETAF de 1984].

2.- Quanto à alegada oposição relativamente à segunda das questões jurídicas suscitadas, vem indicado como aresto fundamento o acórdão da SCT do STA de 12/2/2003, no recurso n.º 1850/02.

Nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b') do artigo 30.º do ETAF, 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 da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – que se trate "do mesmo fundamento de direito", que não tenha havido "alteração substancial na regulamentação jurídica" e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição 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» (v. acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19/6/96 e de 18/5/2005, proferidos nos recursos n.ºs 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (v. Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, p. 809, e acórdão do STJ de 26/4/95, no recurso n.º 87156).

A oposição de soluções jurídicas exige ainda uma pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (v. acórdãos do Pleno da SCT do STA de 26/9/2007 e de 6/5/2009, proferidos nos recursos n.ºs 452/07 e 617/08, respectivamente).

Além disso, é jurisprudência pacífica deste STA que o Pleno da Secção de Contencioso Tributário pode julgar findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstando que, antes, o relator do processo no TCA tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição (v. Ac. do STA de 7/5/2003, proferido no recurso n.º 1149/02).

No caso em apreço, no que concerne a esta questão, alega a recorrente que a identidade da factualidade processual vertida nos acórdãos recorrido e fundamento resulta da circunstância de, em ambas as decisões, o tribunal em causa não ter efectuado um qualquer julgamento da matéria de facto e de direito, porquanto nenhuma invocação por si é feita quanto à prova aduzida e produzida nos autos, nem tão pouco se procede à sua análise crítica.

Mas, contrariamente ao que se alega, a situação em tais arestos é muito diferente.

Com efeito, enquanto no acórdão fundamento, se diz expressamente a determinado passo, que «*no que tange à materialidade vertida no quadro factual que nos é presente sob as alíneas A), B), C), O), H), I), J), K), segundo K), segundo L) e O) suporte probatório algum é apontado. Acresce que havendo sido produzida nos autos prova testemunhal invocação alguma lhe é feita pelo tribunal a quo em sede de julgamento de matéria de facto. Não se evidencia, pois, a realização de qualquer análise crítica desta espécie de prova. Depois, o aresto recorrido é, na verdade, "omisso quanto à matéria de facto alegada não considerada como provada"*», já no acórdão recorrido, pelo contrário, se verifica que os factos dados como provados têm todos suporte probatório – ou o relatório de inspecção junto de fls. 83 em diante ou diferentes documentos juntos aos autos, devidamente identificados, fazendo-se mesmo expressa referência de que a convicção do tribunal se baseou nos documentos juntos aos autos, em especial os mencionados, e consignando, por fim, igualmente de forma expressa, não se terem provado outros factos com interesse para a decisão.

Deste modo, no acórdão recorrido, como sustenta o Exmo. PGA, ao contrário do que sucede no acórdão fundamento, a decisão da matéria de facto não surge apenas como um resultado justificado subjectivamente, estando antes suportada em razões objectivadas e objectivamente controláveis quanto à razoabilidade dos critérios de aferição da realidade dada como assente, ou seja, encontra-se fundamentada de modo expresso, integrando o próprio acto de julgamento da matéria de facto.

Ou seja, o que se pode configurar no acórdão recorrido é uma situação de incorrecta ou insuficiente fundamentação, ao passo que no acórdão fundamento a situação apreciada é de falta absoluta de fundamentação, essa sim geradora da nulidade prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

Inexiste, por isso, identidade de situações fácticas, requisito essencial para que possa considerar-se existir a invocada oposição de acórdãos.

E, assim sendo, por não estarem reunidos os requisitos necessários para a sua aceitação, deve o recurso ser considerado findo.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em:

- declarar a incompetência absoluta do Pleno da SCT do STA para o conhecimento do recurso interposto do acórdão recorrido, com fundamento em oposição com o acórdão da SCA do TCAS de 5/6/08, no recurso 2806/07, sendo competente para o efeito o Plenário do STA [artigos 22.º, alíneas a) e a´), e 30.º, alíneas b) e b´) do ETAF de 1984].

- julgar findo o recurso no restante segmento (art.º 284.º, n.º 5 do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em metade.

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — João António Valente Torrão — Dulce Manuel da Conceição Neto — António José Martins Miranda de Pacheco — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Domingos Brandão de Pinho.*

Acórdão de 24 de Março de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Inexistência de identidade de questão de direito e situação fáctica subjacente.

Sumário:

I — São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos a 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 e que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.

II — Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados se dos acórdãos em confronto resulta serem distintas as questões jurídicas apreciadas (num questiona-se a legalidade do acto de liquidação e no outro a validade do acto de notificação da liquidação) e diversas as situações factuais subjacentes (num os actos de notificação e liquidação têm expressão autónoma e no outro não).

Processo n.º 1098/09-50.
Recorrente: Alpabrantes — Planeamento, Desenvolvimento Urbano e Construção, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Alpabrantes – Planeamento, Desenvolvimento Urbano e Construção, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 12/2/2008 (fls. 137 a 148 dos autos) que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação de sisa, dele vem recorrer para este Tribunal, com fundamento em oposição com o acórdão do STA de 4/2/2009, proferido no recurso n.º 889/08, formulando as seguintes conclusões:

- A doutrina nacional dominante, a tradição legiferante desde a reforma fiscal de 1929, sempre distinguiram para efeitos contenciosos o acto de liquidação da notificação da liquidação.

- Pelo primeiro sindica-se a validade. Pela segunda afere-se a eficácia.

- Na génese desta construção doutrinária e legal está a necessidade de encontrar meios que garantam aos administrados condições para de forma apropriada e em tempo útil se oporem aos efeitos eventualmente nefastos da Administração Tributária. Sendo certo que esta goza do privilégio da execução prévia.

- Para além disso exige-se à Administração que tem esse poder "invasivo" que exerça a sua actividade administrativa, na base de um conjunto de princípios e formalismos, tidos como indispensáveis para que o acto tributário seja tido como justo.

- O procedimento tributário perfeito ou justo supõe: i) a realização de actos preparatórios de liquidação; ii) o acto de liquidação propriamente dito; iii) a notificação da liquidação.

- Ora, a interpretação presente no acórdão recorrido, assente na assimilação da liquidação pela sua notificação, não só comprime os direitos dos administrados, como envolve a atribuição de uma vantagem à Administração Tributária que vê assim sem sanção o incumprimento dos formalismos a que esteja obrigada.

- Esta interpretação do acórdão recorrido, dos art.ºs 46.º, 91.º, 111.º, 112.º, 115.º, 116.º do Cód. da Sisa, 19.º e 27.º do DL 366/99 e 36.º do DL 408/93, no sentido de que o acto de notificação da liquidação se integra na própria liquidação, constituindo, assim, um requisito da sua própria validade é constitucionalmente desconforme com as normas constitucionais:

a) que visam proteger os administrados de intervenções invasivas da Administração, nomeadamente com os princípios da proporcionalidade e da boa-fé previstos no art.º 266.º/2 da CRP;

b) que consignam o princípio da constitucionalidade imediata da Administração que obriga a que a Administração, ao praticar actos de leis constitucionais (= leis conforme os direitos fundamentais), deve executá-las constitucionalmente;

c) que corporizam o direito constitucional a um procedimento administrativo justo, que supõem o direito de participação e intervenção em cada uma das fases do procedimento previsto nos art.ºs 267.º/4 e 268.º/1 da CRP.

- A interpretação constante do acórdão fundamento, alicerçada na distinção entre o acto de liquidação e a notificação da liquidação, salvaguarda de forma idónea, a possibilidade e a capacidade de escrutínio rigoroso da actividade administrativa e, nessa medida, não está inquinada pelas inconstitucionalidades e ilegalidades apontadas ao acórdão recorrido.

Contra-alegando, veio a representante da Fazenda Pública dizer que:

1) Embora percorrendo caminhos de exegese interpretativa diferenciados em ambos os acórdãos, se chega à mesma solução jurídica;

2) Com efeito, o sentido decisório num e noutro é favorável à validação do acto de liquidação;

3) O presente recurso não deve ser aceite por não se encontrarem preenchidos os pressupostos de recurso com fundamento em oposição de acórdãos;

4) Ainda que o presente recurso fosse admitido, considera-se que, face à factualidade fixada, deveria ser confirmada a douta decisão recorrida;

5) A ora recorrente desde a sua petição inicial de impugnação judicial ataca tal acto de liquidação em si, mas os argumentos que vem invocar são também contra a notificação da mesma liquidação, remetendo para o seu documento n.º 1-A constante de fls. 13, sendo que no respectivo cálculo do imposto constem as menções que a mesma imputa a tal acto. Ora tais documentos juntos não permitem concluir, como faz a recorrente, que na liquidação efectuada, nela mesma, não constem todos esses elementos referidos em obediência ao disposto nos art.ºs 46.º e 116.º do CIMSISD;

6) Nos casos de aquisição de prédios para revenda, a isenção do n.º 3 do art.º 11.º do CSisa não prejudicava a liquidação e pagamento do imposto, com excepção das transmissões em que se mostrasse reconhecido, nos termos legais, que o adquirente "*(...) exerce(ia) normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda.*" (art.º 13.º-A do CSisa);

7) Foi esse o caso dos autos, tendo ficado expressamente consignado na escritura pública de aquisição do bem pela recorrente;

8) Caducada tal isenção, aqueles interessados dispunham, então, do prazo de 30 dias para solicitar a liquidação da sisa devida e efectuar o respectivo pagamento nos cofres do Estado, nos termos do disposto, conjuntamente, nos art.ºs 91.º e 115.º. n.º 5 do Código da Sisa;

9) Não podendo a lei deixar de prever mecanismos que permitam à AF, no exercício do seu poder/dever de acatamento do princípio da legalidade, apurar e cobrar o imposto devido e não liquidado nem pago por motivo imputável aos sujeitos passivos, por não terem solicitado a respectiva liquidação e procedido ao inerente pagamento no prazo legal, o art.º 116.º do CSisa determinava que, em tais casos de incumprimento dos contribuintes, daquele dever de declaração e pagamento previsto nos art.ºs 91.º e 115.º/5 referidos, dever-se-ia levantar o correspondente auto de notícia para punição da infracção de natureza penal e o Chefe de Finanças deveria, ainda, notificar o contribuinte para pagar o imposto em dívida no prazo de dez dias (art.º 116.º do CSisa);

10) Tal notificação pressupunha, necessariamente, o acto prévio de apuramento do imposto devido. Liquidação essa que, no caso, é aquela em que se apura o imposto por força da caducidade da isenção;

11) Ou seja, tudo se passou – quanto aos procedimentos de liquidação e notificação – de acordo com as normas aplicáveis;

12) Porque a decisão recorrida fez um correcto julgamento de facto e de direito deverá, em qualquer circunstância, manter-se, negando-se provimento ao recurso.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo por inexistência de oposição de acórdãos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Na decisão recorrida mostra-se assente a seguinte factualidade:

A) A impugnante adquiriu, em 03/02/2000, por escritura pública outorgada no 7.º Cartório Notarial de Lisboa, o prédio rústico denominado "Sítio do Nodel" ou "Ribeiro", sito na freguesia da Damaia, concelho da Amadora, descrito na Conservatória do Registo Predial da Amadora sob o n.º 839 e inscrito na matriz daquela freguesia sob o artigo 53, secção A, pelo valor de Esc. 60.000.000$00 (€ 299.278,74), tendo beneficiado da isenção de Sisa, nos termos do n.º 3 do art.º 11.º e art.º 13.º-A do CIMSISD, conforme consta do documento de fls. 18 a 20 dos autos e fls. 16 a 18 do processo administrativo (adiante designado PA) apenso aos presentes autos.

B) Em 05/03/2003, a impugnante requereu a prorrogação do prazo de 3 anos previsto no art.º 13.º-A do CIMSISD, conforme fls. 73 e 74 do PA, o qual foi indeferido por despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, de 01/10/2003 – cfr. fls. 75 a 79 v.º do PA apenso.

C) O Serviço de Finanças da Amadora - 3 procedeu à liquidação oficiosa do imposto, dela notificando a impugnante através do ofício n.º 3072 de 19/02/2004 (fls. 10 a 13 dos autos).

D) Fundamenta-se a liquidação no facto de a impugnante não ter revendido o prédio no prazo de 3 anos, sendo devidos juros compensatórios por a dívida não ter sido paga no prazo previsto no n.º 5 do art.º 115.º do CIMSISD – cfr. fls. 10 dos autos.

E) Em 12/11/2001 foi emitido em nome da impugnante pela Câmara Municipal da Amadora o alvará de loteamento n.º 3/2001, relativo ao imóvel referido em A), conforme documento de fls. 21 a 28 dos autos.

F) Em 29/04/2002 a impugnante interpôs quatro acções declarativas de condenação no Tribunal de Comarca da Amadora, conforme cópias das petições iniciais de fls. 30 a 39, 41 a 50, 52 a 61 e 63 a 72, que aqui se dão por reproduzidas, onde afirma no art.º 1.º que "é dona e legítima possuidora do prédio" a que se refere o imposto em causa nos presentes autos, no art.º 4.º que "sempre esteve na posse do prédio", no art.º 7.º que lhe "pertence a propriedade perfeita do mencionado prédio" e no art.º 25.º que "adquiriu legitimamente a propriedade por contrato de compra e venda, art.ºs 1316.º e 879.º do Código Civil".

G) A presente impugnação judicial foi deduzida em 23/04/2004, conforme consta do carimbo aposto no rosto da petição inicial a fls. 3 dos autos.

III – Vem a impugnante interpor o presente recurso do acórdão do TCAS de 12/2/2008 (fls. 137 a 148 dos autos) que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação de sisa, com fundamento em oposição com o acórdão do STA de 4/2/2009, proferido no recurso n.º 889/08.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA (v., entre outros, o Ac. do STA de 7/5/2003, proferido no recurso n.º 1149/02), 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) - vd. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, pág. 814.

O presente processo iniciou-se em 23/4/2004, 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 por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 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, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 26/9/2007, 14/7/2008 e de 6/5/2009, in recursos n.ºs 452/07, 616/07 e 617/08, respectivamente).

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição 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» (v. acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19/6/96 e de 18/5/2005, proferidos nos recursos n.ºs 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (v. Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, pág. 809, e acórdão do STJ de 26/4/95, no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

E, desde logo, se dirá que, contrariamente ao que a recorrente alega, inexiste identidade da questão jurídica apreciada nos arestos em confronto, sendo que as situações factuais subjacentes são também diversas.

Com efeito, enquanto no acórdão recorrido se questiona a legalidade de um acto de liquidação oficiosa de sisa, notificado ao contribuinte, e constando da notificação efectuada a respectiva fundamentação [v. alíneas C) e D) do probatório], não se tendo o tribunal recorrido pronunciado sobre a questão da validade do acto de notificação e as consequências jurídicas da sua irregularidade, já no acórdão fundamento o que está em causa é a questão da validade de um acto de notificação de liquidação de sisa, tendo o tribunal concluído no sentido de que a irregularidade da notificação afecta a eficácia mas não a validade do acto tributário.

Saliente-se, ainda, que no acórdão recorrido o acto de liquidação impugnado (liquidação oficiosa de sisa efectuada ao abrigo do artigo 116.º do CIMSISD por ter caducado a isenção de que a impugnante beneficiava) não tem expressão autónoma do acto de notificação (v. fls. 141) ao passo que no acórdão fundamento o acto de liquidação e o acto de notificação têm expressões autónomas (v. números 3 e 5 do probatório e fls. 201 e 202), pelo que também aqui os arestos em confronto divergem quanto à situação fáctica em apreço.

Daí que a diversidade das situações de facto subjacentes e a distinção das questões jurídicas apreciadas nos acórdãos recorrido e fundamento obstem ao prosseguimento do recurso, por falta dos necessários pressupostos para a sua aceitação.

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

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

Lisboa, 24 de Março de 2010. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — João António Valente Torrão — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — Dulce Manuel da Conceição Neto — António José Martins Miranda de Pacheco — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Domingos Brandão de Pinho.*

DIÁRIO
DA REPÚBLICA
Depósito legal n.º 25 495/89

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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