



DIÁRIO DA REPÚBLICA

24 de Abril de 2009

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 1.º trimestre de 2009

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Acórdão. Nulidades.

Sumário:

- I — A não notificação ao recorrente, em processo tributário, das contra-alegações, por parte da secretaria do tribunal, não constitui nulidade.*
- II — Decidindo o relator do TCA que ocorre oposição de acórdãos, e tendo o MP, junto do STA, suscitado, de novo a questão da oposição, a não notificação ao recorrente do parecer do MP não constitui qualquer nulidade, mesmo que o Pleno venha a decidir de acordo com a posição expressa pelo MP, ou seja, que não há oposição de acórdãos, assim julgando findo o recurso.*

Processo n.º 41/08-50.

Recorrente: Cruz & Companhia, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 CRUZ & COMPANHIA, SA, com os demais sinais dos autos, veio suscitar a nulidade do acórdão proferido nestes autos em 23 de Junho de 2008.

Nulidade dupla, na sua tese.

Por um lado, o MP pronunciou-se no sentido do recurso ser julgado findo, por inexistir oposição de acórdãos, pronúncia que não foi levada ao seu conhecimento.

Por outro lado, não lhe foram notificadas as contra-alegações da Fazenda Pública.

O EPGA defende que não foram cometidas as referidas nulidades.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. São duas, como vimos, as nulidades suscitadas pelo recorrente.

2.1. Apreciemos a segunda (não notificação ao recorrente das contra-alegações).

Pois bem.

Dispõe o art. 229º, 1, do CPC. (sob a epígrafe “notificações oficiosas da secretaria):

“A notificação relativa a processo pendente deve considerar-se consequência necessária do despacho que designa dia para qualquer acto em que devam comparecer determinadas pessoas ou a que as partes tenham o direito de assistir, devem também ser notificados, sem necessidade de ordem expressa, as sentenças e os despachos que a lei mande notificar e todos os que possam causar prejuízo às partes”.

Primeira e relevante constatação: é para nós evidente que tal omissão não causou qualquer prejuízo à parte, por isso que não podia ela responder a tal contra-alegação, já que a contra-alegação relevante era sobre a questão de fundo, que o tribunal não conheceu.

Daí que – e já o adiantamos – não se está perante qualquer nulidade que pudesse influir no exame ou decisão da causa, não gerando assim a anulação de qualquer processado.

Mas cremos até que, no domínio do processo tributário, as contra-alegações não tenham necessariamente que ser notificadas ao recorrente.

Isto face ao disposto no art. 282º, n. 3, do CPPT.

Este Supremo Tribunal tem entendido que as alegações do recorrente não têm que ser notificadas ao recorrido (¹).

E, neste entendimento, igual conclusão se deve retirar das contra-alegações do recorrido.

Mas mesmo que assim se não entendesse, certo é que tal omissão não influiu no exame e decisão da causa, razão por que não gera qualquer nulidade, porque a lei assim não o declara e essa apontada irregularidade não influiu manifestamente no exame ou decisão da causa – vide art. 201º, 1, do CPC.

E deve ainda acrescentar-se que o disposto no art. 229º-A não tem aplicação no domínio dos processos de natureza tributária, regidos pelo CPPT.

Não ocorre assim esta nulidade arguida pelo recorrente, ao menos com as consequências por si pretendidas.

2.2. E que dizer da outra alegada nulidade.

Aqui a questão é diversa.

Na verdade, o Mm. Juiz relator do TCA julgou verificada a invocada oposição de acórdãos.

Porém, o Pleno da Secção julgou não verificada tal oposição.

E fê-lo porque tal decisão não vincula este Supremo Tribunal – art. 687º, 4, do CPC.

Ou seja, independentemente do MP ou do recorrido questionarem (porventura, de novo), nas alegações sobre o objecto do recurso, essa não oposição, tal posição não tem que ser notificada ao recorrente.

É que ao Tribunal de recurso, officiosamente, se impõe a obrigação de saber se há ou não oposição de acórdãos. Previamente à decisão sobre o objecto do recurso.

E, assim sendo, conhecidas previamente a posição das partes e do MP no tocante à questão inicial de saber se há ou não oposição de acórdãos, a não notificação do parecer do MP ao recorrido, na dimensão aqui em causa, não é de molde a influir no exame ou decisão da causa.

Assim, nem se pode falar em qualquer omissão, pois o Tribunal não tem o dever de notificar o recorrente do parecer do MP, no ponto em questão.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o pedido de nulidades.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 10 (dez) UC – art. 16º do CCJ.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa (relator) — Jorge Manuel Lopes de Sousa — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — Domingos Brandão de Pinho — António José Martins Miranda de Pacheco.

(¹) Vide, a título de exemplo, o acórdão deste STA de 11/5/2005, rec. n. 454/05)

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Impugnação. Erro na Forma do Processo. Convolação. Reclamação Graciosa Pendente. Consequências.

Sumário:

- I — Tendo o contribuinte usado um meio processual impróprio (oposição) quando o meio próprio era outro (impugnação), é de ordenar a convolação processual, mesmo que esteja pendente reclamação graciosa.*
- II — E a consequência é esta: o contribuinte perderá o direito de ver apreciada pela administração tributária essa reclamação, que será apreciada, isso sim, no âmbito da impugnação judicial.*

Processo n.º 51/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Maria Victória Bojaca Amado.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MARIA VICTÓRIA BOJACA AMADO**, identificada nos autos, opôs-se, junto do TAF de Almada, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Interposto recurso para este STA, foi-lhe concedido provimento, convolvando-se o processo de oposição em processo de impugnação.

Inconformado com esta decisão, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para o Pleno da Secção. Alegou oposição de acórdãos.

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

E nada há a opor à assim decidida oposição de acórdãos.

A recorrente alegou então de fundo, tendo finalizado as suas alegações no seguinte quadro conclusivo:

1) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de determinar o prosseguimento do presente recurso, encontrando-se preenchido o condicionalismo previsto no art. 284º do CPPT e art. 27º, n. 1, alínea b) do ETAF.

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do duto Acórdão fundamento, de que não é possível a convalidação do processo de oposição à execução fiscal em impugnação judicial se, entretanto, estiver pendente uma reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto de liquidação que é impugnado no Tribunal através daquela oposição.

3) Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, como no Acórdão fundamento, que estando pendente reclamação graciosa onde está a ser apreciada a legalidade da liquidação não deve proceder-se à convalidação da oposição à execução fiscal visando a mesma apreciação, pela inutilidade da prática de tal acto, uma vez que a lei processual civil proíbe a prática de actos inúteis e, nesta fase processual, já está pendente o meio próprio, escolhido pelo sujeito passivo, para ser apreciada a legalidade da liquidação, sendo certo que o reclamante pode sempre, face ao indeferimento da reclamação graciosa, se o quiser, recorrer à impugnação, escolha esta que cabe a si e não ao Tribunal.

Contra-alegou o recorrido defendendo que não ocorre oposição de julgados.

O EPGA defende que há oposição de julgados, devendo negar-se provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada:

A. Em 31/07/2004 foi instaurada à oponente no Serviço de Finanças de Almada 2, o processo de execução fiscal n.º 321200401032178 para a cobrança coerciva do montante total de € 13.857,60 com base nas certidões de dívida n.º 2004/38421 e 2004/31026, extraída em nome da oponente.

B. A dívida mencionada na alínea anterior diz respeito às liquidações de IRS do ano de 1999 e 2000, n.ºs 5324103651 e n.º 4324093344, respectivamente.

C. A oponente, na sequência da notificação das liquidações mencionadas na alínea anterior apresentou junto do Director de Finanças adjunto de Lisboa reclamação graciosa.

D. O prazo de pagamento voluntário dos impostos mencionados na alínea B) terminou em 20/01/2004 relativamente ao IRS do ano de 1999 e em 22/01/2004 relativamente ao IRS do ano de 2000.

E. A oponente foi citada para os termos da execução mencionada em A) por aviso postal registado datado de 09/08/2004.

F. A presente oposição foi apresentada em 17/08/2004.

3. O art. 284º do CPPT admite o recurso por oposição de acórdãos.

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

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

Pois bem.

Vejamos então.

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

- que tenham sido proferidos no domínio da *mesma legislação*;
- que respeitem à *mesma questão* fundamental de direito;
- que assentem sobre *soluções opostas*

Requisitos cumulativos, entenda-se.

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

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

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

E impõe-se igualmente que se esteja perante decisões explícitas e não perante meras decisões implícitas.

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

O recorrido discorda.

Já vimos que é outra a posição do EPGA.

E realmente parece-nos de sufragar a posição expressa pelo Mm. Juiz relator da Secção, quando escreve:

“No acórdão recorrido entendeu-se que o facto de estar pendente uma reclamação graciosa relativamente ao acto de liquidação que é impugnado através de oposição à execução fiscal não é obstáculo a que se convole a petição de oposição em petição de impugnação judicial

“No acórdão fundamento, decidiu-se que, nas mesmas circunstâncias, a pendência de reclamação graciosa é obstáculo a que se convole a petição de oposição em petição de impugnação judicial.

“Há assim contradição manifesta entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento”.

É esta uma posição que sufragamos, pelo que se impõe conhecer do mérito do recurso.

3. Para decidir pela possibilidade da convalidação, decidiu-se no acórdão recorrido:

“Em caso de erro na forma de processo, coloca-se a questão da convalidação da petição, em consonância com o preceituado nos artºs 97º, 2, n. 3, da LGT e 98º, n. 4, do CPPT.

“A correcção do erro na forma de processo, em que se consubstancia a convalidação da petição de oposição em petição de impugnação judicial, aproveitando a peça processual imprópria para um meio processual em que possa ter seguimento, justifica-se por razões de economia processual.

“Assim, reconduzindo o alcance daquelas normas sobre correcção dos erros na forma de processo aos limites traçados pela sua razão de ser, só deverá ser decidida a convalidação, quando ela seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil que pretendia obter.

“A reclamação graciosa é uma forma administrativa de impugnar os actos de liquidação, obtendo a sua anulação, com âmbito e efeitos potenciais idênticos aos da impugnação judicial (artºs. 68º, nºs 1 e 2, e 70º do CPPT),

“Trata-se de um meio de impugnação administrativa de uso facultativo, que não prejudica a possibilidade de posterior impugnação judicial posteriormente da decisão que indefira a reclamação ou o subsequente recurso hierárquico (artºs. 76º, n. 1, 102º, n.2, e 106º do CPPT).

“No entanto, não é admitida a pendência simultânea da reclamação graciosa e da impugnação judicial, pois, caso esteja pendente impugnação judicial, é obrigatória a apensação a ela do processo de reclamação graciosa ou recurso hierárquico que tenha sido apresentado ou que venha a ser apresentado depois de deduzida a impugnação judicial, como resulta do preceituado nos nºs 3, 4 e 5 do art. 111º do CPPT.

“Assim, é de concluir que relativamente à impugnação administrativa e impugnação judicial há uma preferência legal absoluta por esta, pelo que, se o contribuinte deduzir impugnação judicial, perderá o direito de ver apreciada reclamação graciosa pela administração tributária, sem prejuízo de que seu objecto ser apreciado no âmbito da impugnação.

“Mas, permite-se e respeita-se a vontade do contribuinte que optou pela via administrativa de impugnação, apresentando reclamação graciosa, se e enquanto não manifestar intenção de impugnar o acto de liquidação por via da impugnação judicial.

“Aplicando este regime no contexto da convalidação da petição de oposição em petição de impugnação judicial, é de concluir que, se se decidir efectuar a convalidação, passará a estar pendente uma impugnação judicial, o que terá como consequência obrigatória a apensação do processo da reclamação graciosa ou recurso hierárquico ao processo de impugnação judicial, no estado em que se encontrar, passando a globalidade das impugnações (administrativa e judicial) a serem apreciadas pelo Tribunal.

“No entanto, o facto de o contribuinte, concomitantemente com a apresentação de reclamação graciosa ou na pendência dela, ter apresentado uma oposição à execução fiscal em que discute a legalidade da dívida exequenda, significa que pretende uma apreciação judicial da legalidade da liquidação e a manifestação desta pretensão, tem como corolário, à face do regime dos referidos nºs 3, 4 e 5 do art. 111º do CPPT, o abandono da opção pela via administrativa de impugnação, através de reclamação graciosa.

“Sendo assim, o facto de estar pendente uma reclamação graciosa relativa ao mesmo acto de liquidação que é impugnado perante o Tribunal através de uma oposição à execução fiscal não deve ser considerado um obstáculo à convalidação da petição de oposição em impugnação judicial.

“O que se deve entender, antes, é que, tendo apresentado impugnação através dessa via da oposição, apesar de ter escolhido um meio impróprio, o contribuinte manifestou pretender apreciação judicial da legalidade da liquidação.

“Esta apreciação judicial não fica prejudicada pela pendência da reclamação graciosa, tendo antes, pelo contrário, como efeito obrigatório, a sua cessação e a apreciação dos fundamentos dessa impugnação administrativa no âmbito do processo judicial adequado.

“Assim, a pendência de reclamação graciosa não é obstáculo a convalidação...”.

Ao invés, no acórdão fundamento, decidiu-se do seguinte modo:

“Por outro lado, e como mais uma vez se anota na decisão recorrida, não é possível proceder à convalidação do processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial.

“Com efeito, dispõe o art. 97º, n. 3, da LGT, que deverá ordenar-se a *correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei*.

“Por outro lado, estabelece o art. 98º, n. 4, do CPPT que “*em caso de erro na forma do processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei*.”

“Todavia, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convalidação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

“Voltando ao caso dos autos e como referimos supra, a oponente deduziu já reclamação graciosa, tendo por objecto as liquidações que constituem a dívida exequenda.

Sendo assim, a convalidação da presente oposição à execução fiscal em impugnação judicial não deixaria de ser um acto inútil, o que é proibido por lei (cfr. art. 137º do CPC)”.

Que dizer?

Qual destas teses em confronto será de sufragar?

Entendemos que é mais adequada a posição expressa no acórdão recorrido.

Na verdade, se o aqui oponente tivesse desde logo utilizado a forma devida, o processo de impugnação não poderia deixar de ser recebido, com as consequências para a reclamação graciosa já atrás definidas.

Pois bem.

Se assim é, não se vê como um meio impróprio (oposição) que é (porque pode ser) convolado num meio próprio (impugnação) poderá obstar às consequências acima descritas.

Vale isto por dizer que, tendo o contribuinte usado um meio impróprio para atacar um acto de liquidação (através do processo de oposição), quando deveria ter usado o meio próprio (impugnação judicial) nada impede (antes aconselha) que o processo deva seguir o seu curso através do modo próprio (impugnação judicial), com as consequências, para a reclamação graciosa, que decorreriam se fosse desde logo utilizado o meio próprio (a dita impugnação judicial).

Vale isto por dizer que a tese sufragada no acórdão recorrido não merece censura.

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

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

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Francisco António Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Domingos Brandão de Pinho* — *António José Martins Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Custas judiciais. Taxa de justiça. Reforma de acórdão.

Sumário:

- I — É lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quanto a custas (artigos 669.º, n.º 1, alínea b), 716.º e 732.º do CPC).*
- II — Tendo em conta o disposto nos artigos 16.º, n.º 1 e 18.º do CCJ, nas reclamações para a conferência, a taxa de justiça é fixada pelo juiz em função da sua complexidade, do valor da causa, do processado a que deu causa ou da sua natureza manifestamente dilatória.*
- III — Tratando-se de um tribunal superior, intervindo em pleno de uma das suas secções, não se afigura desajustado, e muito menos excessivo, o montante fixado (15 UCs), tendo em conta a complexidade da questão e o processado a que deu causa.*

Processo n.º 251/08-50.

Recorrente: José António Garcia Pereira de Lima.

Recorrido: Instituto de Segurança Social - Centro Distrital de Braga.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. António Calhau.

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

I – José António Garcia Pereira de Lima, com os sinais dos autos, notificado do acórdão deste Pleno proferido nos presentes autos em 22/10/2008, e não se conformando com a sua condenação em custas, por a considerar manifestamente excessiva, vem agora requerer a reforma daquele quanto às custas aplicadas, pedindo que estas sejam fixadas em montante justo e equilibrado.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que tal requerimento deve ser indeferido.

Cumpra decidir, nada a tal obstando.

II – No acórdão reformando foi o ora requerente condenado nas custas devidas, por ter sido indeferida a sua reclamação, fixando-se a taxa de justiça em 15 (quinze) UCs (artigos 16.º, n.º 1, e 18.º do CCJ).

É lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quanto a custas (artigos 669.º, n.º 1, alínea b), 716.º e 732.º do CPC).

A fixação da taxa de justiça no acórdão reformando teve em conta o disposto nos artigos 16.º, n.º 1 e 18.º do CCJ, de acordo com os quais, nas reclamações para a conferência, a taxa de justiça é fixada pelo juiz em função da sua complexidade, do valor da causa, do processado a que deu causa ou da sua natureza manifestamente dilatória, entre 1 UC e 20 UC.

Alega o requerente não ter qualquer interesse dilatatório mas apenas syndicar o mérito da questão o mais profundamente possível.

Sucedem que não é apenas esse item a considerar na fixação da taxa de justiça devida, mas também a complexidade e o valor da causa e o processado a que deu causa.

Ora, tendo em conta que o acórdão reformando não se limitou apenas a manter o despacho recorrido, mas aprofundou bastante mais as razões do entendimento sufragado, como o próprio recorrente reconhece no seu requerimento agora apresentado, e, por outro lado, o processado a que deu causa, fazendo intervir o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, que profere assim uma segunda decisão sobre a mesma questão, não nos parece desajustado ou desequilibrado que se fixe uma taxa de justiça em montante superior ao que fora fixado pelo juiz relator no despacho reclamado, e, dado tratar-se de um tribunal superior, intervindo em pleno de uma secção, muito menos se nos afigura excessivo o montante agora fixado.

III – Termos em que, face ao exposto, se acorda em indeferir a requerida reforma do acórdão. Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 5 (cinco) UCs.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

Não há oposição entre dois acórdãos se no recorrido foi decidida questão que o aresto tido por fundamento não apreciou de forma expressa.

Processo n.º 286/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Manuel Coelho Barbosa & Filhos, Lda.

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

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

1 – Manuel Coelho Barbosa & Filhos, Lda, melhor identificado nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1998, no valor global € 296.540,46.

Aquele Tribunal, por sentença datada de 24/10/06, julgou procedente a impugnação judicial, julgando nula e de nenhum efeito a referida liquidação adicional (fls. 292 e segs.).

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão datado de 4/10/07, julgou o mesmo improcedente (fls. 372 e segs.).

Deste acórdão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 7/12/05, prolatado por esta Secção do STA, in rec. n.º 933/05 (fls. 381).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no art.º 284.º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 393 e segs.).

Por despacho do Exm.º Relator do Tribunal Central Administrativo Norte considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos (fls. 410) e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no art.º 284.º, n.º 5 daquele diploma legal.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O art. 2º, 17 da Lei n.º 41/98 — Lei que autorizou o Governo a aprovar a Lei Geral Tributária — previa que os prazos de caducidade podiam ser encurtados de modo consentâneo com as possibilidades e aumento de eficiência da Administração.

2. Aquela norma impunha, pois, um equilíbrio entre as necessidades de celeridade e segurança jurídica, que demandam o encurtamento de prazos, e os princípios de justiça e equidade fiscal, que exigem a fixação de prazos razoáveis para actividade administrativa.

3. Os arts. 45º e 46º da L.G.T. representam um compromisso entre essas necessidades contraditórias.

4. Ao fazer retroagir o novo prazo de caducidade ao ano de 1998, o legislador actuou ainda ao abrigo do art. 2º, 17 da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, impondo-se-lhe, portanto e uma vez mais, garantir um justo balanço entre as necessidades de rapidez e segurança jurídica e as razões de justiça e equidade fiscal.

5. Esse desiderato só era alcançável se o novo regime de caducidade constante da L.G.T. fosse integralmente aplicável ao ano de 1998.

6. Se tal não se verificasse e se, como pretende o acórdão recorrido, o legislador visasse apenas a redução do prazo de caducidade, o art. 5º, 5 do Dec. Lei 398/98 violaria frontalmente a norma de autorização legislativa já citada.

7. Acresce que, se tal ocorresse, o regime de caducidade relativo ao ano de 1998 seria diverso quer dos anos antecedentes, quer dos anos posteriores, correspondendo a uma inexplicável regime de favor.

8. A interpretação do art. 5º, 5 do Dec. Lei 398/98 feita pelo acórdão recorrido é, pois, incorrecta e não pode ser mantida, devendo aquele ser revogado, com as legais consequências.

O recorrido contra-alegou nos termos que constam de fls. 418 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

A. Os pressupostos da admissão do presente recurso por oposição de acórdãos não se encontram preenchidos, razão pela qual, tal como decorre do preceituado no artigo 288º, n.º 2, do CPPT, o Ex.mo Sr. Juiz Relator não deverá conhecer dos respectivos fundamentos.

B. O requisito das “*soluções opostas*” não se encontra preenchido no caso em apreço, pois que o acórdão recorrido e o acórdão apresentado como fundamento pela Fazenda Pública não perfilham soluções opostas por via de decisões expressas.

C. Na verdade, estamos aqui no domínio de juízos subentendidos ou implícitos que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência unânime do STA, não legitimam nem fundamentam o recurso por oposição de acórdãos.

D. No acórdão fundamento estava em causa saber qual era, em concreto, o prazo de suspensão — sem que se tenha estabelecido qualquer relação com o prazo de caducidade — sem que se tenha equacionado e decidido da aplicação ao caso concreto apenas do novo prazo de caducidade consagrado na LGT ou, ao invés, todas as normas relativas ao regime da caducidade.

E. Com efeito, no acórdão fundamento o tribunal não decidiu ou julgou expressamente da aplicação do artigo 46º, n.º 1, da LGT aos factos em apreço — limitou-se a aplicá-lo sem quaisquer indagações, para depois decidir — aí sim — da sua conjugação com o disposto no n.º 3 do artigo 36º do RCPIT.

F. A questão da aplicabilidade do referido preceito aos factos tributários ocorridos em 1998 surge, no acórdão fundamento, apenas de forma implícita e, por essa razão, não tem a virtualidade de legitimar a Fazenda Pública a lançar mão do presente recurso, na medida em que não se configura, *in casu*, uma verdadeira oposição de acórdãos.

G. Para mais, a tese propugnada pela Fazenda Pública traduz-se numa interpretação singular, alheia à vontade do legislador e que conduz, sem necessidade de grandes indagações, à improcedência do presente recurso.

H. A questão decidenda nos presentes autos prende-se, única e exclusivamente, com a interpretação do artigo 5º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, i.e., com a questão de saber se a norma que determina que “O novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998” deve ser interpretada no sentido de remeter unicamente para a aplicação do prazo de caducidade de 4 anos, ou se, pelo contrário, deverá considerar-se que vai mais além remetendo para a globalidade do regime jurídico da caducidade consagrado na então nova LGT.

I. A regra em matéria de normas fiscais é, como resulta do disposto no n.º 3 do artigo 103º da Constituição da República (CRP), a proibição das normas fiscais retroactivas e é, por conseguinte, à luz deste princípio ínsito na constituição fiscal que o artigo 5º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro há-de ser interpretado.

J. Com efeito, a norma constante do n.º 5 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, configura-se como uma norma retroactiva, de carácter excepcional, que não comporta a interpretação extensiva proposta pela Fazenda Pública na medida em que, se assim fosse, estaríamos a admitir que o

intérprete - e não o legislador - tem o poder de, por si próprio, aplicar retroactivamente determinadas normas, derrogando o princípio constitucional da irretroactividade das normas fiscais.

K. A presunção constante do n.º 3 do artigo 9º do Código Civil implica o reconhecimento de que “o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” pelo que teremos de partir do princípio que o legislador, ao referir-se a “novo prazo de caducidade”, se exprimiu em termos adequados, pretendendo justamente referir-se apenas ao “prazo de caducidade” e não já ao “regime da caducidade”.

L. A expressão “novo prazo” comporta um e apenas um sentido: o de que o legislador - de entre a globalidade do regime jurídico da caducidade - seleccionou apenas o prazo de caducidade para efeito de o aplicar aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998, razão pela qual “Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento”.

M. Com efeito, as regras relativas à interpretação das normas conduzem, inexoravelmente, ao sentido propugnado na decisão recorrida que, atento o que supra se descreveu, deverá manter-se na íntegra, o que conduz à improcedência do presente recurso.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do presente recurso ser julgado findo, uma vez que entre os arestos em confronto não existe “oposição de soluções jurídicas”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes, tendo respondido, quer a recorrente, nos termos que constam de fls. 456 e seguintes, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, quer a recorrida, nos termos que constam de fls. 453 e seguintes e que aqui, também, se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A acção inspectiva decorreu do determinado pela ordem de serviço n.º 42 487, de 5/12/2002, da Direcção de Finanças do Porto (DFP);

2. A Ordem de serviço foi emitida na sequência dos elementos remetidos à DF do Porto, a coberto do ofício n.º 220736, de 18/9/2002, dos Serviços do Ministério Público de Paredes/1ª Secção, que compreendem uma certidão extraída dos autos do Processo de Inquérito n.º 594/02.6TAPRD e apensos, em que é arguida a Impugnante;

3. A coberto do ofício n.º 29054, de 7/11/2002, os serviços do MP de Paredes/1ª Secção, comunicam à DFP a existência de diversos documentos apreendidos, no âmbito do referido processo;

4. Os elementos consultados e recolhidos pela AT que fundamentaram a posterior liquidação oficiosa foram os seguintes:

a) Elementos que integram o Processo cautelar n.º 584-A/2002, instaurado no Tribunal de Paredes (em que é requerida a aqui Impugnante e requerente o sócio Manuel Moreira Coelho Barbosa), onde, na perspectiva da AT, foram encontrados suportes documentais que comprovam a matéria tributária denunciada;

b) Sete agendas apreendidas nos autos do Processo de Inquérito identificado em 3.;

c) Suportes documentais e registos em disquete apreendidos no âmbito daquele processo de inquérito, que integram, para a AT, o sistema de contabilidade paralela da Impugnante;

d) Reprodução fonética do depoimento de Maria de Lurdes Teixeira Pinto, prestado nos autos do Processo de Inquérito referido;

e) Para controlar o número e tipo de exemplares dos documentos de transportes utilizados e comprovar alguns dos registos da contabilidade oficial foram “efectuados “circularizações” com terceiros que ao tempo mantinham relações comerciais com a empresa;

5. O depoimento referido na alínea d) do n.º 4, destes factos provados, foi prestado e gravado no âmbito da produção de prova em providência cautelar que correu termos no Tribunal Judicial de Paredes, que, o mesmo Tribunal, declarou nulo.

A Impugnante invocou a caducidade do direito à liquidação de tributos, pelo que se deu ainda como provado o seguinte:

- Em 17/12/2002 foi a Impugnante notificada do início da acção inspectiva aos exercícios de 1997, 1998, 1999 e relativamente a IRS, IRC e IVA. fls. 130 e 132 do PA;

- A Impugnante apresentou a presente impugnação da liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1998, em 22/10/2003;

Em função do contido nas conclusões F) e G) e a coberto do disposto no art. 712.º n.º 1 alínea a) CPC, com base na documentação oficial disponível e já aludida na sentença, aos factos acabados de reproduzir, relativos à questão da caducidade, acordou-se aditar o seguinte:

- A acção inspectiva efectuada à impugnante culminou com a elaboração de relatório de inspecção tributária, datado de 29.5.2003 e notificado àquela em 2.6.2003.

- Com data de 6.6.2003, foi efectuada a liquidação adicional de IRC n.º 8310010860, respeitando aos rendimentos do ano de 1998, no valor a pagar de € 296.540,46, até 28.7.2003; acto notificado à impugnante em 25.6.2003.

3 – O presente processo iniciou-se em 27/10/03, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF, na anterior redacção e no artº 284º do CPPT.

Como é sabido, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos do disposto no artº 30º, alínea b') do ETAF, na anterior redacção e 284º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 12º da Lei n.º 15/01 de 5/6, necessário se torna que os acórdãos considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

4 – Posto isto e em primeiro lugar, há que apreciar as questões suscitadas pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer.

Como vimos, alega aquele Ilustre Magistrado que o presente recurso deve ser julgado findo, uma vez que entre o acórdão recorrido e o acórdão tido por fundamento não existe “oposição de soluções jurídicas”.

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).

Vejamos, então, se se verificam os referidos requisitos.

Desde logo, é de salientar que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 446).

No acórdão recorrido assentou-se que a questão a decidir estava em saber se, relativamente a um facto tributário ocorrido no ano de 1998, se aplica a suspensão do prazo de caducidade positivada no art. 46.º n.º 1 LGT (na redacção inicial) ou, ao invés e porque, desde logo, este diploma só entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1999 (cfr. art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17/12), se somente pode relevar a causa de suspensão da caducidade prevista no artº 33º, n.º 2 do CPT.

Para concluir que, “tendo o facto tributário relevante (v.g. a obtenção de rendimentos tributáveis) ocorrido no ano de 1998 é-lhe aplicável o prazo de caducidade de 4 anos inscrito no n.º 1 do art. 45.º LGT (simplesmente, por força do disposto no art. 5.º n.º 5 DL. 398/98 de 17.12.) e não releva qualquer das causas de suspensão de tal prazo previstas no art. 46.º da mesma LGT, mas, tão só, a configurada no art. 33.º n.º 2 CPT”.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento elegendo como questão a decidir a de saber se, relativamente a um facto tributário também ocorrido no ano de 1998, o prazo de suspensão da caducidade é apenas o da duração da inspecção ou o de seis meses.

Concluindo que “a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, nos termos do art. 46.º, n.º 1 da LGT, corresponde ao período de duração da acção de inspecção externa aí referida, que deve ser concluída, em princípio, no prazo de seis meses a contar da notificação do seu início - art. 36.º, n.º 2 do RCPIT”.

Portanto, como refere o Exmº Procurador-Geral Adjunto, o aresto tido por fundamento não conheceu da questão de saber se a norma sobre a suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação constante do artº 46º, n.º 1 da LGT se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 1/1/98 ou, ao invés, se somente releva a causa de suspensão da caducidade prevista no artº 33º, n.º 2 do CPT.

Ora, como vem afirmando a jurisprudência desta Secção do STA “para ocorrer a aventada oposição é indispensável pois que sejam idênticos os factos neles tidos em conta e que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas” (vide, por todos, Acórdão do STA de 18/2/98, in rec. n.º 28.637).

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

Assim sendo, inexistente a invocada oposição de acórdãos.

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

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Falta de identidade de situações fácticas. Falta de decisão expressa.

Sumário:

Não pode prosseguir recurso com fundamento em oposição de acórdãos se no acórdão recorrido não há pronúncia expressa sobre a questão relativamente à qual se coloca a questão da existência de oposição de julgados e a situação fáctica em que foi decidida essa questão no acórdão fundamento não se verifica no acórdão recorrido.

Processo n.º: 429/08-50.

Recorrente: Solinca – Investimentos Turísticos, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – SOLINCA – INVESTIMENTOS TURÍSTICOS, S.A., recorre para este Pleno do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14-2-2007, complementado nos termos do acórdão de 12-6-2007, que concedeu parcial provimento ao recurso jurisdicional que interpusera de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1994.

No requerimento de interposição do presente recurso, a Recorrente restringiu o seu objecto à parte do acórdão recorrido em que se entendeu ser «admissível considerar no sector de actividade sujeito a IRC (sector financeiro) apenas a componente de proveitos financeiros, reservando a concomitante componente de custos financeiros para o sector de actividade isento de IRC».

A Recorrente invocou como fundamento do presente recurso jurisdicional oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 5-2-2003, proferido no recurso n.º 1648/02.

Por despacho de 25-10-2007, o Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo Sul julgou verificada a oposição.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

91. Deve ser declarada a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, com fundamento em prescrição da dívida decorrente da liquidação ora impugnada (artigo 287º e) do CPC). Sem prescindir,

92. O duto Acórdão recorrido está em oposição, entre outros, com o duto Acórdão deste Venerando STA, 2a Secção, de 05.02.2003, Proc. 1648/02, in www.dgsi.pt.

93. Contrariamente ao decidido, não era legítimo à AF, no caso, operar correcções por alegada violação do princípio da especialização dos exercícios, uma vez que não se demonstrou qualquer intenção de manipulação dos resultados entre exercícios, por banda do contribuinte.

94. E vê-se que, perante a correcção efectuada, a FP seria intoleravelmente beneficiada, à custa e em prejuízo do contribuinte: agravamento da carga tributária no exercício ao qual são retirados os custos fiscais, por serem imputáveis a outros exercícios, mas não desagravamento da carga tributária nos exercícios a que são imputáveis, por impossibilidade dessa imputação.

95. Com efeito, nenhum prejuízo foi causado a FP, uma vez que, se os custos não são imputáveis a determinado exercício (1994), sempre seriam a outros (1990 e 1992), e, aí, sempre atenuariam a carga tributária, na estrita medida do agravamento da carga tributária que imprimem no exercício em que os custos foram anulados.

96. Num momento (inspecção efectuada já em 1998, conforme sinais dos autos) em que o contribuinte já estava impossibilitado de efectuar a imputação dos custos a esses exercícios, atento o lapso de tempo entretanto decorrido.

97. Violando, por isso, o duto Acórdão recorrido, os princípios constitucionais da justiça (artigos 266º n.º 2 da CRP e 55º da LGT), aos quais a aplicação daquele princípio da especialização de exercícios se deveria e deve conformar.

98. O duto Acórdão recorrido violou os artigos 55º do CPPT e 68º n.º 4 b) da LGT, segundo os quais a AF deve actuar segundo a sua própria doutrina fiscal (“in casu”, segundo a doutrina do Ofício-Circular n.º 14/93, de 23/11, do SAIR, junto aos autos), em decorrência dos princípios gerais da boa fé e da igualdade (artigos 6º-A do CPA, 334º do CC e 2º, 9º b) e 266º n.º 2 da CRP).

99. Sob pena da AF poder actuar única e exclusivamente tendo por objectivo a maximização da receita fiscal, impunha-se à Administração Fiscal que fizesse as concomitantes correcções a favor da Recorrente nos exercícios a que tais custos diziam respeito, 1990 e 1992.

100. Só tal procedimento permitiria a realização cabal do princípio da especialização dos exercícios, conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 18º do CIRC.

101. A Administração Fiscal tem o dever jurídico de proceder às revisões officiosas de actos tributários anteriores que se mostrarem devidas, conforme decorre do disposto nos artigos 93º e 94º n.º 1 b) do CPT, sempre que verifique que a situação tributária anterior foi erradamente apurada.

102. Sendo certo que os contribuintes não podem ser prejudicados por circunstâncias às quais são totalmente alheias, designadamente ao facto da Administração Fiscal, no caso concreto, ter decidido analisar o exercício de 1994 apenas em 1998,

103. e sendo igualmente certo que por via do mecanismo dos reportes de prejuízos para os exercícios subsequentes, consagrado no artigo 46º do CIRC, as correcções efectuadas em determinado exercício têm efeitos nos exercícios subsequentes, “rectius” naquele que está a ser objecto de inspecção (no caso 1994).

104. O douto Acórdão em apreço interpretou e aplicou erradamente o disposto nos artigos 7º, 17º, 18º e 23º do CIRC e 342º n.º 1 do CC.

105. O mesmo se diga, “mutatis mutandis”, em relação à consideração, no sector de actividade sujeito a IRC (sector financeiro) apenas dos proveitos financeiros, omitindo a consideração, nesse mesmo sector de actividade sujeito, dos inerentes e concorrentes custos financeiros, que deliberadamente foram deixados no sector de actividade isento de IRC (sector turístico).

106. Com efeito, também a “especialização” qualitativa dos custos e proveitos, entre o sector de actividade sujeito a IRC e o sector de actividade isento de IRC, foi efectuada ao arrepio ostensivo do dito princípio da justiça.

107. O que representa, de igual forma, a violação dos princípios da proporcionalidade e da justiça (artigos 55º da LGT, 3º e 5º do CPA e 266º da CRP) e um enriquecimento ilegítimo da FP à custa do contribuinte.

108. Além da violação da obrigação de reconstituição plena da legalidade (artigo 100º da LGT).

109. Disposições legais, estas, violadas pelo douto Acórdão recorrido.

110. Aliás, a interpretação e aplicação dos artigos 11º § único e 12º da Lei n.º 2073, de 23/12/54, 3º da Lei n.º 2081, de 04/06/56, e 16º n.º 1 a), 17º e 35º do DL 421/83, de 5/12, e 9º do EBF, preconizada no douto Acórdão recorrido,

111. ou seja, na interpretação segundo a qual é admissível considerar no sector de actividade sujeito a IRC (sector financeiro) apenas a componente de proveitos financeiros ou extraordinários, reservando a concomitante componente de custos financeiros ou extraordinários para o sector de actividade isento de IRC (sector turístico), com o consequente prejuízo injustificado do contribuinte e insustentável benefício da FP,

112. padece de inconstitucionalidade material, por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da prossecução do interesse público, da justiça, da proporcionalidade e da imparcialidade, consagrados no artigo 266º da CRP.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exas., concedendo provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogando o douto Acórdão recorrido, declarando a extinção da instância com fundamento em prescrição ou anulando a liquidação, V. Exas. farão, como sempre, inteira JUSTIÇA.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, defendendo a confirmação do acórdão recorrido.

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

A recorrente Solinca, Investimentos Turísticos SA, vem suscitar no presente recurso de oposição de julgados, a questão da prévia da prescrição da dívida tributária alegando que tal matéria é de conhecimento officioso.

Afigura-se-nos que a apreciação da questão da prescrição acaba por extravasar do âmbito do recurso por oposição de julgados que é tão só de dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, na perspectiva da sua imediata aplicação ao caso concreto.

Ademais é imprescindível, que ocorra a apontada oposição.

Na falta dela, nada se pode apreciar. O poder jurisdicional do tribunal de recurso, quando não haja oposição, esgota-se com a afirmação da respectiva falta (vide neste sentido Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Novembro de 2006, recurso 1177/04 e de 06.03.2008, recurso 147/07.

E é essa precisamente a hipótese que ocorre no caso subjudice já que se entende que não ocorre a apontada oposição de julgados.

Com efeito, e como é jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo são três os requisitos de admissibilidade de recurso para o Tribunal Pleno: que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação; que respeitem à mesma questão fundamental de direito; e que assentem

sobre soluções opostas - vide neste sentido Acórdão do pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19.06.2002, processo 26745, in www.dgsi.pt.

O objecto do recurso por oposição de julgados é assim dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, devendo igualmente pressupor a mesma situação fáctica. ⁽¹⁾

É também jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que pode ser julgado findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.

Sobre a questão refere-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.05.2003, processo 1149/02, in www.dgsi.pt, «o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido art. 284.º n.º 5 do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso».

E é essa precisamente a hipótese que ocorre no caso subjudice, já que, como também sublinha a Fazenda Pública na sua resposta de fls. 398 e segs., não se verifica entre os dois arestos identidade substancial das situações fácticas em confronto.

Com efeito na situação em análise no acórdão recorrido (fls. 351 e segs, que nesta parte remete para a decisão da 1ª instância a fls. 283 e 285.) a recorrente, não obstante ter alegado que os custos eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos não logrou satisfazer o ónus da prova que sobre si incidia, no sentido de comprovar aquela imprevisibilidade ou desconhecimento, circunstâncias estas que davam corpo à excepção prevista no art. 18.º do CIRC (cf. fls. 285).

Já na situação em análise no acórdão fundamento (fls. 441 e segs.) o Supremo Tribunal Administrativo considerou não ter havido «qualquer intenção de omitir os custos ou diferir o seu pagamento» e daí concluiu que, não havendo qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, nem resultando o erro de contabilização dos custos «de omissões voluntária e intencionais» deveria, a título excepcional ⁽²⁾, o princípio da especialização dos exercícios conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça (art. 55.º da Lei Geral Tributária).

Trata-se de situações fácticas distintas, circunstância essa que teve reflexo na divergência de soluções jurídicas encontradas.

Não se verifica, pois, um dos alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja identidade substancial das situações fácticas em confronto, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado findo.

As partes foram notificadas deste duto parecer, apenas se pronunciado a Recorrente, concluindo que, por um lado, a prescrição poderá ser conhecida na presente Instância jurisdicional de recurso, e, por outro, se verifica a requerida identidade substancial de questões jurídicas submetidas a Juízo entre o duto Acórdão recorrido e o duto Acórdão fundamento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A Recorrente coloca como questão prévia a da prescrição da obrigação tributária.

O facto de ter sido reconhecida a existência da oposição pelo Excelentíssimo Relator na Secção não impede que o tribunal pleno, ao apreciar o recurso, decida em sentido contrário (art. 766.º, n.º 1, 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).

Assim, independentemente da possibilidade de conhecer ou não dessa questão da prescrição em recurso por oposição de julgados, que é controvertida no presente recurso jurisdicional, esse conhecimento só poderá eventualmente vir a ter lugar se o recurso dever prosseguir, pois se se chegar à conclusão de que ele não deveria ter passado da fase prévia em que é apreciada a existência de oposição, a que se referem os n.ºs 3 e 5 do art. 284.º do CPPT, não existirá a possibilidade legal de conhecer de qualquer questão.

Assim, ir-se-á reapreciar, previamente, a questão da possibilidade de seguimento do recurso, a que se refere a alínea c) do art. 30.º do ETAF de 1984.

3 – 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, no que aqui interessa:

Compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...)

b) Dos recursos de acórdãos da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou do respectivo pleno;

b') Dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo proferidos em último grau de jurisdição que, na hipótese prevista na alínea anterior, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ou do respectivo pleno;

(...)

Os recursos com fundamento em oposição de julgados apenas são admitidos quando no acórdão recorrido e no acórdão invocado como fundamento, foram perfilhadas soluções opostas, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica.

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 ⁽³⁾ e se justifica por os recursos com fundamento em oposição de julgados no contencioso administrativo, visarem, primordialmente, assegurar o tratamento igualitário e só relativamente a uma decisão transitada em sentido oposto à que foi proferida no processo se poder colocar a questão de desigualdade de tratamento, uma vez que uma decisão não transitada em sentido contrário à proferida no processo pode vir a ser alterada no sentido desta.

No entanto, em sintonia com o preceituado no n.º 4 do 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 ⁽⁴⁾, 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. ⁽⁵⁾

Para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. ⁽⁶⁾

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. ⁽⁷⁾

3 – A questão relativamente à qual a Recorrente invoca oposição de julgados é por ela própria definida como sendo a de saber se é «admissível considerar no sector de actividade sujeito a IRC (sector financeiro) apenas a componente de proveitos financeiros, reservando a concomitante componente de custos financeiros para o sector de actividade isento de IRC».

No acórdão fundamento foi analisada a situação de um contribuinte de IRC que contabilizou como custos do ano de 1992 os encargos com férias pagos nesse ano, mas reportados a direitos vencidos no ano anterior, em que deveriam ter sido contabilizados. O Supremo Tribunal Administrativo entendeu aí que, embora tivesse ocorrido violação do princípio da especialização dos exercícios, não deveria ser efectuada correcção pela Administração tributária por tal correcção, no caso, violar o princípio da justiça. Para chegar a esta conclusão, ponderou-se que não efectuando a correcção não haveria prejuízos nem benefícios para a Fazenda Pública e para o contribuinte, e que «não houve qualquer intenção de omitir custos» (no exercício a que deveriam ser imputados, naturalmente).

No acórdão recorrido, quanto à questão da desconsideração de custos, remeteu-se para a sentença da 1.ª instância (ponto 5.4.2. do acórdão recorrido, a fls. 364). Não foi colocada nem apreciada no acórdão recorrido, quer directamente quer por remissão para sentença da 1.ª instância, a questão da aplicação do princípio da justiça. Por outro lado, não se entendeu aí que da não efectivação da correcção não resultaria prejuízo para a Fazenda Pública nem que a Recorrente não tivesse intenção de omitir custos no exercício a que deveriam ser imputados.

Por isso, para além de no acórdão recorrido não haver uma decisão expressa no sentido da não aplicação do princípio da justiça, os pressupostos em que assentou a sua aplicação no acórdão fundamento não se verificam no acórdão recorrido.

Assim, não se está perante situações de identidade substancial de situações fácticas, pelo que a não aplicação do princípio da justiça na situação que é objecto do acórdão recorrido e a sua aplicação no acórdão fundamento não envolvem oposição de julgados.

Pelo exposto, faltam dois requisitos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, que são a existência, em ambos os acórdãos, de pronúncias expressas sobre a mesma questão jurídica, em situações fácticas substancialmente semelhantes.

Termos em que, por não existir a necessária oposição, acordam em julgar findo o presente recurso jurisdicional, ficando prejudicado o conhecimento das questões nele colocadas.

Custas pela Recorrente, com taxa de justiça de 400 euros e procuradoria de 50%.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

(¹) Vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pag. 1109, «para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas, terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas».

(²) Cf. pontos III e IV do acórdão fundamento (fls. 443).

(³) O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que os arts. 763.º a 765.º do C.P.C. 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.

(⁴) 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.

(⁵) Neste sentido, a propósito da expressão idêntica contida no art. 763.º, n.º 1, do C.P.C., 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.

(⁶) Podem ver-se, neste sentido, os acórdãos do Pleno do 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.

(⁷) 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.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Ocupação do subsolo. Taxa. Imposto.

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: 469/08-50.

Recorrente: Setgás – Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, S.A.

Recorrido: Câmara Municipal do Seixal.

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

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

1 – Setgás - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, impugnação judicial contra os actos de liquidação, respeitantes ao ano de 2004, nos montantes de € 251.658,75 e € 628.981,25 referentes a taxas

pela ocupação da via pública com a instalação de tubos e condutas, de acordo com o Regulamento de Ocupação do Espaço Público do Município do Seixal.

Aquele Tribunal, por decisão datada de 6/11/06, decidiu julgar improcedente a impugnação judicial (fls. 286 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso dessa decisão para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão datado de 2/10/07, negou provimento ao recurso (fls. 371 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão do TCA datado de 18/6/02, prolatado in rec. n.º 4.636/00 (fls. 398 a 400).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (fls. 470 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator da Secção do Contencioso Tributário daquele TCA Sul considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 486).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O Acórdão recorrido - Acórdão do TCA Sul n.º 1.764/07, datado de 02/10/2007 - tem na sua origem uma situação de facto muito semelhante à do Acórdão fundamento - Acórdão do TCA n.º 4.636/00, datado de 18/06/2002, pois em ambos os casos estamos perante uma impugnação judicial de uma liquidação de uma taxa por ocupação do subsolo municipal;

2. O Acórdão recorrido, assenta no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 07/10/2007, no âmbito do processo n.º 1.764/07, que serviu ainda de fundamento ao Acórdão tirado no recurso n.º 1.592/07, onde se considera que a Recorrente por desenvolver uma actividade económica lucrativa retira um benefício directo, traduzido no meio de transporte do bem que distribui e só acessoriamente - nas palavras do acórdão recorrido, “*mediatamente*” - satisfaz necessidades colectivas;

3. Conclui o Acórdão recorrido pela existência de sinalagma directo e individualizado, pelo que considera que o tributo em causa é uma verdadeira taxa;

4. Contudo, 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;

5. É de relevar que, o Acórdão fundamento considerou o seguinte: “Mas não é toda a ocupação que legitima a imposição de taxas. De acordo com a definição dessa figura, como ficou dito, a taxa pressupõe uma utilização individualizada de bens semipúblicos; uma utilização que satisfaça, além das necessidades colectivas, necessidades individuais, isto é necessidades de satisfação activa, necessidades cuja satisfação exige a procura das coisas pelo consumidor”.

6. Em face desta conclusão, aplica este argumento ao caso concreto e decide o seguinte: “E no caso concreto em apreço verifica-se, precisamente, a ausência dessa utilização individualizada de bens do domínio público. Com efeito, não se trata, como o configura a CMB, de uma utilização para satisfação de necessidades individuais da Setgás. O que se verifica é a ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público (que lhe foi concessionado pelo Estado); trata-se de bens públicos que são utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas que é a existência de uma rede de distribuição de gás natural (independentemente da procura que ela venha a ter e sem que se possa individualizar quem e em que medida poderá individualmente vir a usufruir das utilidades por ela proporcionadas”;

7. Conclui-se pela ausência de sinalagma directo e individualizado e por isso o tributo não pode ser considerado como uma taxa;

8. Enquanto que o Acórdão recorrido, não tendo afluído as características da concessão, como acima se demonstrou, defende que existe um benefício directo da Recorrente pelo facto de a mesma prosseguir uma actividade económica que visa o lucro e a utilização do subsolo lhe permitir manter um meio de transporte do bem que comercializa, o Acórdão fundamento, prefere analisar a influência da concessão do Estado na situação;

9. Conclui o Acórdão fundamento, que “a actuação da concessionária não se dirige à satisfação de um interesse próprio, individual, mas, antes, à satisfação de um interesse público por cuja a 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”;

10. A oposição entre os Acórdãos é notória, pelo que, uma vez que a mesma questão fundamental de direito, suscitada em ambos os acórdãos, recebeu uma resposta diferente no acórdão recorrido e no acórdão fundamento, existe oposição de julgados relevante nos termos e para os efeitos do disposto no art. 30º, alínea b’), do ETAF, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 20 de Novembro;

11. Conforme o Acórdão Fundamento, cuja argumentação a Recorrente reitera efectuou uma análise da natureza do tributo atendendo sobretudo ao factor de inexistência de sinalagma e atendendo 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: um serviço público;

12. Em termos tributários, pode definir-se a taxa como uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte;

13. Aplicando ao caso em apreço a definição exposta, conclui-se que não estamos perante uma taxa uma vez que a mesma pressupõe uma utilização individualizada dos bens semipúblicos, que não ocorre no mesmo, pois não estamos perante uma utilização de bens dominiais para satisfação de necessidades individuais da Recorrente mas sim, perante uma ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público;

14. Trata-se de bens públicos utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas, sem que se possa individualizar quem, e em que medida, pode individualmente usufruir das utilidades dessa ocupação;

15. Deste modo, não existindo uma contrapartida individualizada para a Recorrente do pagamento daquelas “taxas”, as quantias que a CMS e os Municípios limítrofes pretendem cobrar a esse título extravasam claramente os limites legais daquela figura, tratando-se dum imposto dissimulado e inadmissível na nossa ordem jurídica na medida em que se encontra vedado aos municípios face à Constituição e à lei criar impostos;

16. A contraprestação específica da alegada taxa - utilização do subsolo como meio de alcançar a instalação do serviço público de interesse geral - implicaria que a taxa remunerasse a utilidade específica para a Recorrente;

17. Uma taxa implica não apenas existência de uma prestação pública, bem como a divisibilidade dessa prestação sob pena de apenas uma entidade pagar por todos os beneficiários de tal prestação o que violaria os princípios da igualdade e da proporcionalidade;

18. Importa distinguir entre as prestações ou contrapartidas públicas criadas para dar resposta aos interesses dos seus destinatários directos e as que visam dar resposta a interesses colectivos, cabendo nesta última categoria aqueles cujo benefício abranja uma grande massa de pessoas;

19. No caso do tributo em causa nos presentes autos, à prestação pública – possibilidade de ocupação do subsolo – corresponde fundamentalmente um benefício colectivo, não se limitando apenas, nem sobretudo, a dar resposta ou satisfação aos interesses da Recorrente e, nessa medida os custos inerentes devem ser financiados por impostos e não por taxas;

20. Perante o exposto, impunha-se concluir que o tributo designado de taxa a que respeitam os presentes autos não respeita inteiramente o requisito da bilateralidade já 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;

21. E que não se invoque que, a concessionária beneficia directamente da utilização do subsolo municipal, porque prosseguindo uma actividade económica lucrativa, a instalação da rede no subsolo lhe garante a existência de um factor de produção pois o facto de a Recorrente ter uma estrutura empresarial - como a tem vg. uma empresa pública municipal - e visar o lucro não permite que se diga que a mesma beneficia de forma “mais individualizada” do domínio público do que qualquer outra empresa ou entidade - vg. uma unidade fabril - que consuma Gás Natural na sua produção;

22. Embora a Recorrente seja concessionária de um serviço público e não esteja impedida de realizar lucro com essa actividade, o benefício individualizado e efectivo da utilização do subsolo não é apenas nem sobretudo o seu e inexistente motivo para que se diga que a mesma retira uma utilidade tão especial, diferente, ou tão “individualizável” que a distinga dos demais utentes da rede pública;

23. Não há dúvida que estamos perante um serviço público, pelo que a existência e instalação de uma rede de gás natural deve ser, simplesmente, encarada como um bem que visa obviar as necessidades colectivas autênticas;

24. A Recorrente, por instalar redes de distribuição, conservar as mesmas e distribuir o bem essencial gás, obteve do Estado - entidade que está legalmente adstrito ao dever de assegurar bens essenciais à população - uma concessão, uma autorização, sendo a contrapartida que obteve desse contrato a possibilidade de obter uma compensação directa dos consumidores;

25. Tal não altera, contudo, a finalidade do contrato de concessão e da própria distribuição, pois o que releva é o acesso colectivo a um bem essencial e o acesso ao bem pela colectividade é efectuado directamente nas redes, pelo que a utilização do subsolo aproveita directamente os consumidores;

26. Não existe, pois, qualquer vantagem suficientemente individualizada e caracterizada para a Recorrente que possa tomar-se como contraprestação específica e particular da pretendida taxa;

27. E se assim não se entender, sempre se dirá que estamos perante uma grosseira violação do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa na medida em que não há razões bastantes para que se entenda que se deve tributar a Recorrente e não os demais beneficiários da rede;

28. A actividade de criação de redes e distribuição de gás natural está ligada à satisfação de necessidades colectivas básicas, estando essa actividade, mesmo que concessionada, sujeita às obrigações de serviço público;

29. Demonstrativo de tal situação é que, mesmo que o concessionário, legitimamente e por forma a ser compensado pelo investimento – atendendo que não existe compensação directa do Estado - vise o lucro está sempre condicionado pelas exigências do interesse público, nomeadamente inexistente liberdade de estabelecimento de preços;

30. É o Estado que directamente prevê a tabela de preços não só porque pretende, assim, compensar o concessionário pelo investimento efectuado numa actividade que é Estadual mas também para que a actividade do concessionário continue subordinada ao interesse público;

31. O fornecimento de gás assume-se como um Serviço Público essencial para os cidadãos, que dele dependem para as mais variadas actividades do dia-a-dia e tal é claramente estipulado na Lei 23/96, de 26 de Julho, com as recentes alterações introduzidas pela Lei 12/2008, 26 de Fevereiro, onde se estipula não só que o fornecimento de gás é um serviço público essencial como estando sujeito a regras de protecção dos utentes;

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

33. Para prosseguir os intuitos do contrato a que se vinculou, a Recorrente necessita de utilizar, para as exclusivas funções a que está adstrita via contrato de concessão de um serviço público, o subsolo e utiliza o domínio público;

34. A razão de ser do domínio público é a afectação funcional de bens à utilidade pública;

35. A sujeição dos bens ao regime da dominialidade, caracterizada pelos princípios da inalienabilidade, imprescritibilidade, da impenhorabilidade e, claramente, da incomercialibilidade, visa garantir a afectação desses bens à satisfação das necessidades em causa;

36. O uso da propriedade pública apenas pode ter uma destinação económica quando tal uso não se destina a qualquer utilidade pública mas antes a um benefício directo e exclusivo dum particular mas quando o bem público é utilizado em benefício de todos ou da colectividade, então tal utilização rege-se pelo princípio da liberdade e da gratuidade;

37. Os direitos de ocupação do domínio público para a instalação ou funcionamento de serviço público, como, por exemplo, a distribuição de gás, consubstanciam um uso comum do domínio público, tratando-se de um uso comum directo mas mediato do domínio público por todos os cidadãos: directo porque cada indivíduo pode tirar proveito pessoal da coisa pública; mediato porque o aproveitamento da coisa se faz por meio da prestação de um serviço público;

38. Assim sendo, não é possível a tributação desta utilização do bem público;

39. As taxas cobradas pelos municípios violam, assim, o artigo 19º, alínea c) da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, pois esta norma, ao prever a cobrança de taxas por “ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal”, pressupõe que se trate de uma utilização do domínio público que, de acordo com o regime vigente - a saber, Decreto-Lei n.º 280/2007 - seja susceptível de ser taxada;

40. A ilegalidade do tributo - admitindo que seja uma taxa - e conseqüente nulidade, resulta da desconformidade do mesmo e das normas que o instituem com o contrato de concessão celebrado entre o Estado e a Recorrente e, bem assim com a Lei de Bases em que o mesmo assentou;

41. 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;

42. De acordo com a Base XVII das Bases anexas ao Decreto-Lei n.º 33/91, “a concessionária terá direito de utilizar o domínio público para efeitos de implantação e exploração das infra-estruturas da concessão, nos termos da legislação aplicável”;

43. Desta forma não restam dúvidas de que o Estado transferiu para a concessionária, ora Recorrente, a prerrogativa de utilização de bens do domínio público [*tout court*] - ou seja, quer tais bens sejam do Estado, quer sejam do município -, na medida em que tal seja necessário para a implantação e exploração do serviço público de gás natural;

44. Em virtude do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede de gás natural, a CMS e os Municípios onde a rede de gás natural se encontra instalada ficaram privados dos poderes de administração e disposição sobre a porção do subsolo da via pública considerada necessária à instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão, uma vez que aquela ficou afectada a um uso público que se enquadra nas atribuições do Estado;

45. Deste modo, 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;

46. Pelo exposto, não pode a CMS ou outro Município, sob pena de invasão das atribuições do Estado-concedente, pretender regular as condições do uso pelo concessionário do subsolo das vias públicas municipais considerado necessário à implantação da rede de gás natural da área regional do sul;

47. Assim, as taxas em causa são nulas, por violação do disposto no artigo 133º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento Administrativo;

48. A verdade é que estando em causa um serviço público concedido pelo Estado – e não pelo Município – e constituindo obrigação da concessionária perante o concedente “dotar-se de todas as infra-estruturas e outros meios necessários, em cada momento, à exploração da concessão e promover a respectiva implantação”, nunca a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal poderia depender da vontade discricionária do titular desse domínio, sob pena de, se assim fosse, ficarem ameaçados o cumprimento das obrigações contratuais da concessionária e - o que é o mais importante - a regularidade, continuidade e eficiência do serviço;

49. O Estado assegurará directamente o uso em causa, reafectando para o efeito o domínio público necessário à implantação e exploração das infra-estruturas da rede de gás natural;

50. Essa reafecção do bem vai além do que se estabelece na Base XVII pois já não é apenas o uso do bem público pelo concessionário que é garantido pelo concedente, mas sim a própria titularidade do bem dominial, que é retirada ao Município e passa a ser afectada ao concessionário;

51. Caso se entenda insuficiente o quanto fica dito a propósito da nulidade das taxas em causa, sempre se dirá ainda que não podem ter a natureza de taxas os tributos exigidos pelo Município do Seixal, porquanto não cabendo a esta o poder de dispor sobre a porção do seu domínio na medida do necessário à instalação da concessionária (em virtude da celebração do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede), falta aqui - para além do supra mencionado requisito da individualização da contrapartida - a própria natureza de contrapartida que seria essencial para que se pudesse falar de uma verdadeira e própria taxa;

52. Quanto muito o Município do Seixal teria direito, atendendo à desafecção do uso dominial - ainda que limitada a um uso específico - a alguma compensação, na medida em que por força do Decreto-Lei n.º 33/91, complementado pelos despachos que aprovam o traçado da rede, possa ter sido lesada na sua capacidade de afectar os bens em causa a outros usos e de assim os poder empregar para satisfazer as atribuições a seu cargo, mas nunca poderia pretender cobrar regularmente uma taxa;

53. Estamos, assim, perante um tributo que não é exigível, nem devido.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 704 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

A. A jurisprudência dos tribunais superiores tem vindo a confluir no sentido da absoluta legitimidade dos Municípios para a liquidação de taxas por ocupação do subsolo do domínio público com infra-estruturas necessárias à distribuição e comercialização de gás natural.

B. O princípio da onerosidade adstrito à ocupação do domínio público decorre do direito de propriedade pública e da Lei das Finanças Locais, que legalmente autoriza os Municípios a cobrarem taxas pela referida ocupação a todas as entidades que não beneficiem de uma isenção legal expressa nesse sentido, não se vislumbrando qualquer carácter especial em sede da natureza jurídica da Recorrente,

C. Atendendo ao disposto na Constituição da República Portuguesa, na Lei das Finanças Locais e ao Regulamento Municipal de Ocupação do Espaço Público do Município do Seixal, não se atribuiu qualquer isenção à Recorrente relativa à taxa liquidada.

D. A gratuidade pela utilização do subsolo pretendida pela Recorrente teria de estar prevista expressamente a nível legislativo ou regulamentar, a título de isenção, na medida em que a ocupação do domínio público pressupõe a todo o tempo, com base no princípio da igualdade, uma contrapartida, que se configura numa taxa, sendo a gratuidade uma previsão excepcional condicionada.

E. A distinção jurídica entre os conceitos de imposto e de taxa assenta no carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm a primeira característica e como taxas, os que têm as últimas, sendo conceitos estanques sem possibilidade de discussão quanto à sua interpretação, pelo que não restam quaisquer dúvidas quanto à qualificação do tributo em apreço no caso *sub judice* como taxa.

F. A legitimidade activa da Câmara Municipal do Seixal para taxar a ora Recorrente pela sua utilização/ocupação do subsolo assenta quer no art. 19º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, quer no Regulamento Municipal de Ocupação do Espaço Público, aprovado pela Assembleia Municipal e publicado no Apêndice n.º 130 à II Série do Diário da República n.º 197, de 27 de Agosto de 2003, e do respectivo Aditamento ao Anexo do Regulamento que contém a tabela de taxas, aprovado pela Assembleia Municipal e publicado no Apêndice n.º 54 à II Série do Diário da República n.º 103, de 3 de Maio de 2004.

G. A alínea c) do art. 20º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, limita-se a especificar, não taxativamente, os sujeitos passivos da taxa por ocupação do domínio público, referindo nomeadamente, as empresas e entidades nos domínios das comunicações e distribuição de gás, não alterando o conteúdo da sua incidência objectiva, nem a legitimidade dos sujeitos activos.

H. A jurisprudência e a doutrina são coincidentes ao pugnar pela aplicação de taxas pelos Municípios às entidades concessionárias da rede de distribuição de gás, avocando-se a legitimidade activa conforme decidida em sede de recurso no D. Acórdão recorrido.

I. A interpretação e qualificação jurídica dos conceitos e disposições legais pertinentes à decisão são construídas uniformemente, pelo que assertivamente contrariam a pretensão da ora Recorrente que, por escassez de sustentação, apenas se baseia numa construção falível à luz do Direito.

J. A Recorrente socorre-se de argumentos desprovidos de fundamento legal e comparações escusadas na questão *sub judice*, procurando provar a sustentabilidade do Acórdão fundamento, o que se afigura inútil, porquanto *in casu* a motivação legislativa que pautou a actuação da Câmara Municipal do Seixal, sendo apodictica, não permite qualquer demanda.

K. Tendo ocorrido uma mutação na jurisprudência relativamente à questão *sub judice*, espelhada no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento, ter-se-á de qualificar a mesma como certa e tendente ao entendimento maioritário já há muito assumido pelos tribunais superiores.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso e confirmado o acórdão recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – 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 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.

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).

3 – Desde logo, importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado.

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

Como resulta das alegações de fls. 545 e segs., no que os arestos em confronto divergem e que deu causa à oposição de julgados, diz respeito, apenas, à natureza do tributo cobrado pela Câmara Municipal do Seixal, de harmonia com o Regulamento de Ocupação do Espaço Público do Município do Seixal, pela ocupação do subsolo com tubos e condutas de gás (ver ac. n.º 267/08-II), pelo que só sobre esta questão nos iremos debruçar.

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

Assim, é patente que o acórdão tido por fundamento transitou já em julgado.

Por outro lado, no acórdão recorrido decidiu-se que as taxas por ocupação do subsolo do domínio público municipal, com infra-estruturas necessárias a distribuição e comercialização de gás natural, são de considerar como tal e não como impostos.

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

Em ambos os arestos a situação de facto é a mesma.

Sendo assim, há, efectivamente, oposição de julgados.

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

A) Em 16/12/93 foi celebrado entre o Estado Português e a Setgás - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA, um contrato de concessão de exploração em regime de Serviço Público, da

Rede de Distribuição Regional de Gás Natural do Sul, bem como a respectiva construção e instalação das obras e equipamentos necessários, cujo conteúdo de fls. 160 a 219 cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

B) Com data de 18/10/2004 foi remetido à impugnante, pela Câmara Municipal do Seixal, o ofício n.º 330289 que comunica que esta, nos termos do Regulamento Municipal de Ocupação do Espaço Público, deverá proceder ao pagamento do montante de € 628.981,25, respeitante ao período de 01/01/2004 a 31/12/2004, número 2416/1 a 999 a título de taxa por ocupação da via pública com tubos, condutas e similares com diâmetro conforme listagem de fls. 42 a 76 do Processo Administrativo (diâmetro de 63 mm e de 110 mm) (Cfr. ofício a fls. 40 constante do processo administrativo).

C) O prazo de pagamento voluntário do montante mencionado na alínea anterior terminou em 15/11/2004 (Cfr. ofício a fls. 40 constante do processo administrativo).

D) Em 21/10/2004 foi assinado o aviso de recepção referente ao ofício mencionado na alínea B) (Cfr. aviso de recepção constante do processo administrativo a fls. 41).

E) Com data de 18/10/2004 foi remetido à impugnante, pela Câmara Municipal do Seixal, o ofício n.º 330288 que comunica que esta, nos termos do Regulamento Municipal de Ocupação do Espaço Público, deverá proceder ao pagamento do montante de € 251.658,75 respeitantes ao período de 01/01/2004 a 31/12/2004, n.º 2414/1 a 510 a título de taxa por ocupação da via pública com tubos, condutas, cabos condutores e similares com diâmetro conforme listagem de fls. 49 a 96 do Processo Administrativo (diâmetro de 300 mm, 160 mm e 200 mm) (Cfr. ofício de fls. 77 constante do processo administrativo).

F) O prazo de pagamento voluntário do montante mencionado na alínea anterior terminou em 15/11/2004 (Cfr. ofício de fls. 77 constante do processo administrativo).

G) Em 21/10/2004 foi assinado o aviso de recepção referente ao ofício mencionado na alínea B) (Cfr. aviso de recepção constante do processo administrativo a fls. 74).

H) Nos termos dos art.ºs 3.º n.º 1 e 18.º do Regulamento Municipal de Ocupação do Espaço Público do Município do Seixal e de acordo com a tabela de taxas anexa, a taxa a cobrar pela ocupação do espaço público com tubos, condutas, cabos condutores e similares é do seguinte montante: a) até 200 mm: 6,25 € metro linear ou fracção/ano; b) superior a 200 mm: 7,5 € metro linear ou fracção/ano, c) tributo 5,5, € metro linear ou fracção/ano (Cfr. Regulamento da Câmara Municipal do Seixal ver fls. 62, e ainda fls. 21 a 65, e ainda fls. 249 a 275 dos autos cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais):

I) A presente impugnação foi apresentada em 10/03/2005 (Cfr. carimbo da PI a fls. 2).

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

Tem sido pacífica, uniforme e reiterada a jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e mesmo do Tribunal Constitucional 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.

Com efeito e como se escreveu a propósito no Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA de 17/12/08, in rec. n.º 267/08, em que o Relator era o mesmo, “a distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas os que têm as últimas.

Como se refere no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T. e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a utilização de um bem do domínio público.

Essa relação sinalagmática entre o benefício recebido e a quantia paga não implica uma equivalência económica rigorosa entre ambos, mas não pode ocorrer uma desproporção que, pela sua dimensão, demonstre com clareza que não existe entre aquele benefício e aquela quantia a correspondência ínsita numa relação sinalagmática.

Nomeadamente, o que está em causa, em primeiro lugar, para determinar se o tributo tem natureza de taxa, é se essa ocupação do subsolo consubstancia uma utilização individualizada desse bem, no interesse próprio da Impugnante, seja ou não exclusivo.

A colocação de tubagens no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a Impugnante essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitadas as possibilidades de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público e para outras concessões do seu uso pela autarquia, com cobrança das respectivas taxas.

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, naturalmente vocacionada para obtenção de lucros.

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.

Por outro lado, não há elementos que permitam afirmar que haja uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo constitui para a Impugnante, pelo que não se pode excluir aquela relação sinalagmática por hipotética falta de correspectividade. Assim, em sintonia com a jurisprudência do Tribunal Constitucional (Acórdãos n.ºs 365/2003 e 366/2003, ambos de 14-7-2003, e n.º 396/2006, de 28-6-2006.) e deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdãos de 17-11-2004, proferidos nos recursos n.ºs 650/04 e 654/04, de 13-4-2005, recurso n.º 1339/04, e de 27-4-2005, recurso n.º 1338/04) é de concluir que os tributos liquidados no acto impugnado, ao abrigo do disposto no art.º 30.º, ponto 7 do Regulamento e Tabela de Taxas, Licenças e Preços da Câmara Municipal de Almada para os anos financeiros de 1996 a 1998 (leia-se Regulamento de Ocupação do Espaço Público do Município do Seixal para o ano financeiro de 2004), têm a natureza de taxas, tendo cobertura legal no referido art.º 11.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais de 1987 (Esta cobertura mantém-se à face da posterior lei das finanças locais, no art.º 19.º, alínea c), da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto)”.
 Neste sentido, pode ver-se, ainda, os Acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17/11/04, in rec. n.º 650/04; de 27/4/05, in rec. n.º 1.338/04; de 13/4/05, in rec. n.º 1.339/04; de 12/11/08, in rec. n.º 701/08 e de 10/12/08, in rec. n.º 735/08 e do Pleno da mesma Secção de 17/12/08, in rec. n.º 267/08.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 60%.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

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

Sumário:

- I — *Não se perfilando, nos acórdãos recorrido e tido por fundamento, divergências na solução jurídica perante a mesma questão fundamental de direito, o recurso jurisdicional interposto nos termos do disposto no artigo 280.º, n.º 2 do CPPT, deve ser julgado findo.*
- II — *Não satisfaz o requisito previsto no artigo 284.º, n.º 3 do CPPT a alegação em que, não se procurando demonstrar a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão tido por fundamento, o recorrente se limita a alinhar as razões porque discorda da apreciação da matéria de facto, alegando que a prova produzida deveria ter sido considerada no acórdão recorrido.*

Processo n.º 489/07-50.

Recorrente: Adelino Lapa Matias Cadete.

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 – Adelino Lapa Matias Cadete, melhor identificado nos autos, deduziu, no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, oposição à execução fiscal instaurada contra Publicoimbra - Publicidade e Promoções, Lda, para cobrança de dívidas à Segurança Social, respeitantes a 1993 e 1994, bem como IVA de 1993, juros compensatórios, relativos aos anos de 1993 e 1994 e coimas de 1992 a 1994 e 1997 e 1998, que contra si reverteu, no valor global de 6.269.914\$00.

Aquele Tribunal julgou a oposição à execução fiscal procedente, por ilegitimidade do oponente, quanto à totalidade das dívidas por coimas e declarou extinta a execução relativamente ao oponente nesta parte e improcedente quanto às dívidas de contribuições e impostos e respectivos juros compensatórios.

Inconformados, o Magistrado do Ministério Público junto da instância e a oponente interpuseram recurso da decisão para a Secção do Contencioso Tributário do STA e para o Tribunal Central Administrativo Norte, respectivamente, a quem foi atribuída competência para conhecer de ambos os recursos, recursos esses a quem foi negado provimento, por acórdão datado de 12/5/05 (vide fls. 60, 62 e 88 e segs.).

Deste acórdão, o oponente 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 mesma Secção do STA de 29/1/92, in rec. n.º 12.125 e pela Secção do Contencioso Tributário do TCA de 22/6/99, in rec. n.º 1.363/99 (vide fls. 98).

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. 108 e segs.).

Por despacho do Ex.^{mo} Relator do Tribunal Central Administrativo Norte 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.

O recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A. Neste autos apenas ficou provado que “o oponente concede que foi gerente (de direito) da sociedade pelo menos até 21.02.94.”, ou seja, foi considerado provado que o oponente foi gerente de direito no período considerado, mas não revelam os autos nem decorre da prova produzida que nesse período o ora recorrente tivesse exercido a efectiva gerência.

B. Salvo elevado respeito por entendimento contrário, para que o oponente possa ser responsabilizado pelo pagamento da dívida da sociedade executada em sede de reversão deveria a prova produzida concluir não apenas pela sua efectiva gerência, o que não aconteceu, como ainda pela existência de culpa do oponente na insuficiência do património da executada para pagamento dos créditos fiscais, o que igualmente não aconteceu.

C. O acórdão recorrido contraria por isso o entendimento jurisprudencial que resulta do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.1.1992 in Rec. 12125, in Bol. Do Min. Da Just., 413, 351:

“I. A partir da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto Lei n.º 154/91 de 23 de Abril, passou a caber aos gerentes ou administradores de sociedades comerciais de responsabilidade limitada o ónus da prova de que agiram sem culpa na diminuição do património da sociedade em termos de impossibilitar o pagamento de dívidas de contribuições e impostos.

II. Tal regime é de aplicação aos processos pendentes por força do artigo 2º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 154/91.

III. Assim, o novo regime é de aplicação retroactiva.

IV. Não tem interesse, em consequência, averiguar qual o regime de responsabilidade que resultou da alteração introduzida no artigo 16º do CPCI pelo DL 68/87 de 9 de Fevereiro, quando estejam em causa dívidas de contribuições e impostos.

V. O artigo 13º do CPT deixa em aberto a questão de saber se a responsabilidade dos gerentes cobre as dívidas nascidas no período da sua gerência, no período do pagamento ou ambos os períodos.

VI. Os pressupostos em que assenta a sua responsabilidade apontam para que os gerentes são responsáveis pelas dívidas nascidas ou não pagas no período da sua gerência por insuficiência do património da sociedade causada pelo seu comportamento.”

D. A prova produzida pelo oponente deve ser atendida, pois dela resulta a sua não responsabilização, mas o Acórdão recorrido considerou-a inócua para a valoração dos pressupostos de responsabilização subsidiária, em manifesta contradição com o entendimento jurisprudencial exarado no Acórdão do Tribunal Central de 22.6.1999 in Rec. 1363/98, in Bol. da DGCI (Ciência e Técnica Fiscal) 398, 382

e, no mesmo sentido, o Acórdão do TCA de 22.06.1999 in Rec. 1860/99, in Bol. da DGCI (Ciência e Técnica Fiscal), 398, 372:

“I. A presunção de gerência, resultante do registo da nomeação para esse cargo, é a da gerência de direito e não a da gerência de facto, presumindo-se esta se provada aquela. A presunção de gerência decorrente do registo, sendo uma presunção legal, só por prova em contrário, no caso necessariamente documental, pode ser ilidida. Mas a presunção do efectivo exercício da gerência, porque meramente judicial, pode ser elidida por qualquer meio de prova, incluindo a prova testemunhal”.

D. A jurisprudência exarada nos Acórdãos fundamento deve fazer vencimento, pelo que, considerando a prova produzida, o recurso deve proceder e, em consequência, contrariamente ao entendimento exarado no Acórdão recorrido, a oposição fiscal deve ser julgada totalmente procedente, ou seja, também no que diz respeito às dívidas de impostos e contribuições para a segurança social, assim se fazendo JUSTIÇA

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 150 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. O efectivo exercício da gerência pelo Recorrente foi estabelecido por inferência lógica do julgador, sustentada na sua experiência pessoal, partilhada com a maioria dos cidadãos, de que à qualidade de gerente de direito corresponde normalmente o exercício das funções e poderes inerentes ao citado cargo.

2. O Recorrente não conseguiu elidir a presunção de culpa estabelecida no art. 13.º do CPT.

3. Não compete ao STA sindicar a apreciação da matéria de facto feita nas anteriores instâncias.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - Foi instaurada execução fiscal contra a sociedade Publicoimbra, Publicidade e Promoções, Lda., em 1993, para cobrança coerciva de dívidas de 1VN93, juros compensatórios de 1993 e 1994, dívidas ao Centro Regional de Segurança Social de Coimbra, de 1993 e 1994 e coimas fiscais de 1992 a 1994 e de 1997 e 1998, perfazendo o valor global de 6.269.914\$00, conforme respectivos títulos executivos de fls. 7 a 22, que se dão por integralmente reproduzidos;

2 — Por despacho de 09/05/2001, do Chefe da Repartição de Finanças de Coimbra-2, a execução reverteu contra o oponente e Maria Filomena Lopes Piedade;

3 - O oponente foi citado para a execução em 16/05/2001;

4 - Deduziu a presente oposição em 12/06/2001;

5 - O oponente concede que foi gerente (de direito) da sociedade pelo menos até 21/02/94;

6 - No período de 11/02/91 a 15/05/92, o oponente desempenhou funções na empresa Probar de manhã, à noite e aos Sábados.

Factos não provados: o dos artigos 20, 21, 22, 24, 25 e 26 da p.i.

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 2001, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, nos termos do artº 30º, alínea b) e 284º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 12º da Lei n.º 15/01 de 5/6.

Assim, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos daqueles dispositivos legais, necessário se torna que os acórdãos considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

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

4 – Desde logo importa referir que os acórdãos tidos por fundamento já transitaram em julgado (vide fls. 231).

Por outro lado e no que à questão do ónus da prova da culpa na insuficiência do património da executada originária diz respeito, no acórdão recorrido decidiu-se que, no âmbito do artº 13º do CPT, “não pode deixar de ser responsabilizado pelas dívidas de contribuições e impostos quem constando como gerente nominal da sociedade executada relativamente ao período a que as dívidas se reportam não consegue demonstrar o não exercício da gerência bem como a ausência de culpa pela insuficiência do património societário”.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento (Acórdão do STA de 29/1/92, in rec. n.º 12.125) decidiu-se, a este propósito, que “a partir da entrada em vigor do CPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, passou a caber aos gerentes ou administradores de sociedades comerciais

de responsabilidade limitada o ónus da prova de que agiram sem culpa na diminuição do património da sociedade em termos de impossibilitar o pagamento de dívidas de contribuições e impostos”.

Ora, da análise dos arestos em confronto, facilmente se conclui que ambos assentam numa mesma perspectiva: compete ao revertido, no âmbito do disposto no artº 13º do CPPT, o ónus da prova de que não foi por culpa sua que o património da originária executada se tornou insuficiente para satisfação dos créditos fiscais.

Por último, da análise da conclusão D) das suas alegações, ressalta à evidência, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, que o recorrente não demonstra, conforme lhe impõe o artº 284º, n.º 3 do CPPT, a existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento (Acórdão do Tribunal Central Administrativo, recurso. 1363. de 22.6.1999).

“Com efeito, se se analisar o conteúdo das alegações de fls. 146 v. e 147 e as respectivas conclusões, é possível constatar que o recorrente não alega nem demonstra a oposição de soluções jurídicas entre os dois arestos, extravasando claramente o âmbito do recurso por oposição de julgados ao alinhar as razões porque discorda da apreciação da matéria de facto, alegando que a prova produzida deveria ter sido considerada no acórdão recorrido.

E o certo é que a prova produzida foi considerada no aresto recorrido, só que em sentido não coincidente com o alegado, já que se julgou que o oponente não logrou elidir a presunção do exercício da gerência”.

Ora e como é sabido, a esta formação do STA não compete sindicar a matéria de facto fixada pelas instâncias (cfr. artº 21º, n.º 3 do ETAF/84, aqui aplicável).

Sendo assim, não é possível ter-se por verificada a necessária oposição, à falta de alegação idónea para o efeito.

Pelo que, forçoso é concluir que não se perfila a alegada oposição de julgados entre o acórdão recorrido e os acórdãos tidos por fundamento, por total ausência dos seus pressupostos.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 300 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Cheques-auto. Despesas confidenciais ou não documentadas.

Sumário:

- I — Os cheques auto são meios de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores.*
- II — A aquisição destes cheques constitui uma mera troca de meios de pagamento, não consubstanciando uma despesa.*
- III — Sendo desconhecido o destino dado a tais cheques, estes devem ser considerados despesas confidenciais e, conseqüentemente, tributados autonomamente, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho.*

Processo n.º 575/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Avicasal — Sociedade Avícola, S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 – A FAZENDA PÚBLICA recorre para este Pleno do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 21-2-2008, que concedeu provimento parcial ao recurso de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgara improcedente uma impugnação deduzida por AVICASAL – SOCIEDADE AGRÍCOLA, S.A., na parte relativa a «despesas confidenciais».

A Fazenda Pública invoca com fundamento do recurso oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-10-2007, proferido no recurso n.º 488/07.

O Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo Norte pronunciou-se no sentido da existência da invocada oposição de acórdãos.

A Fazenda Pública apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O acórdão recorrido, ao pretender que a administração fiscal considerou indocumentado a operação de compra de cheques autos, incorreu em evidente raciocínio.

2. A administração fiscal nunca pôs em causa que a aquisição de cheques - autos se encontrava devidamente documentada através das notas de venda do Banco emissor.

3. Essa aquisição não corresponde, porém, a qualquer custo ou despesa, segundo o critério contabilístico, recebido e adoptado pelo C.I.R.C.

4. A compra de cheques-autos consubstancia uma mera troca de disponibilidades da empresa, uma alteração da composição do seu activo.

5. A administração fiscal considerou indocumentado, nos termos do art.º 41º, l h) do C.I.R.C., o custo de aquisição de combustíveis lançado a débito da conta “62212 - Combustíveis” por contrapartida da conta “12 - Bancos”.

6. E fê-lo porque os cheques-autos não correspondem a aquisição de combustível, sendo que essa compra devia ser demonstrada através de documentos emitidos pelas gasoleiras, que permitissem conhecer as quantidades adquiridas, o seu preço, a data em que o foram, o local, o veículo a que se destinavam, enfim, todo aquele conjunto de informações que permite aferir da efectiva existência do encargo e da sua clara relação com a empresa e respectiva actividade.

7. Ao efectuar o lançamento descrito na antecedente conclusão quinta, a Recorrida evidenciou que, para adquirir combustíveis, a empresa tinha sacrificado e reduzido o seu activo.

8. A diminuição do activo resultou da utilização dos cheques-auto adquiridos à entidade bancária.

9. Tendo esses cheques sido utilizados e não dispondo a empresa elementos documentais que comprovem que eles foram gastos em combustível, vedado se encontra à administração fiscal saber quem foram os seus efectivos beneficiários, qual a natureza das aquisições efectuadas e respectiva finalidade.

10. O desconhecimento de todos estes elementos implica que a despesa seja qualificada como confidencial e tributada nos termos do D.L. 192/90, de 9 de Junho.

11. O acórdão-fundamento fez correcta apreciação das realidades subjacentes à correcção efectuada pela administração fiscal e considerou, como se impunha, que o custo de aquisição de combustíveis não se encontrava devidamente documentado, sujeitando - o ao regime do art.º 41º, l, h) do C.I.R.C.

12. Considerou também que, de acordo com o art.º 4º do D.L 192 /90, a despesa associada a esse custo devia ser considerada confidencial.

13. Essa decisão é correcta e deve ser mantida, com a consequente revogação do acórdão recorrido.

14. Este violou o art.º 41º, l,h) do C.I.R.C. e o art.º 4º do D.L. 192 /90, de 9 de Junho.

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

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. Pressupostos para o seguimento do recurso

Sufragamos a argumentação da recorrente, acolhida pelo juiz relator no tribunal recorrido, sobre a verificação os pressupostos para resolução do conflito de jurisprudência emergente da oposição de acórdãos (alegações de 1.º grau fls. 169/173):

– identidade da questão jurídica decidenda

– identidade da regulamentação jurídica aplicável

– antagonismo das soluções jurídicas plasmadas nos arestos em confronto (art. 30.º alínea b’)

ETAf aprovado pelo DL n.º 129/84, 27 Abril)

2. Conflito de jurisprudência

A vincência da fundamentação do acórdão-fundamento, aliada à especial autoridade da formação alargada que o proferiu (sem qualquer voto de vencido) justifica a resolução do conflito no sentido da confirmação da sua doutrina, a qual mereceu o seguinte Sumário:

«III – Os cheques-auto são título de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores

IV – A aquisição destes cheques-auto consiste na mera troca de meios de pagamento e não traduz um custo, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível.

V – Se é desconhecido o destino dado a tais cheques, estes devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, consequentemente, tributados autonomamente»

A solução jurídica adoptada alinha com anterior jurisprudência do STA (acórdãos 17.06.2003 processo n.º 319/03; 28.06.2006 processo n.º 55/06)

O recurso merece provimento.

O acórdão impugnado deve ser revogado, confirmando-se a sentença do TAF Viseu (no tocante à questão decidida).

As partes foram notificadas deste duto parecer, apenas se pronunciando a Recorrente, concluindo que só com a interpretação da alínea h) do art. 41.º do CIRC que foi feita no acórdão fundamento podem ser atingidos os objectivos pretendidos pelo legislador, na luta contra a fraude e evasão fiscal.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – 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;

b') Dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo proferidos em último grau de jurisdição que, na hipótese prevista na alínea anterior, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ou do respectivo pleno;

Os recursos com fundamento em oposição de julgados apenas são admitidos quando no acórdão recorrido e no acórdão invocado como fundamento, foram perfilhadas soluções opostas, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica.

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 C.P.C. ⁽¹⁾ e se justifica por os recursos com fundamento em oposição de julgados no contencioso administrativo, visarem, primordialmente, assegurar o tratamento igualitário e só relativamente a uma decisão transitada em sentido oposto à que foi proferida no processo se poder colocar a questão de desigualdade de tratamento, uma vez que uma decisão não transitada em sentido contrário à proferida no processo pode vir a ser alterada no sentido desta.

No entanto, em sintonia com o preceituado no n.º 4 do art. 763.º do C.P.C., 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 C.P.C. 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 E.T.A.F. ⁽³⁾

Para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. ⁽⁴⁾

Para além disso, é necessário ainda que ambos os acórdãos tenham sido proferidos num quadro legislativo substancialmente idêntico.

No C.P.C. 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 E.T.A.F. fala-se em «ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica», o que tem significado prático idêntico ao visado por aquelas normas do C.P.C..

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, os acórdãos foram proferidos em processos diferentes e o acórdão fundamento transitou em julgado (informação a fls. 193).

No acórdão recorrido apreciou-se a questão de saber qual o alcance da referência a «despesas confidenciais ou não documentadas» que é feita no art. 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC (na redacção vigente em 1996, que era a originária) e a sua sujeição a tributação autónoma, nos termos do art. 4.º do DL n.º 192/90, de 9 de Junho.

No caso estava em causa atribuir tal qualificação e tributação autónoma à taxa de 25% a despesas realizadas com a aquisição de «cheques-auto de gasolina» (não estava em causa a decisão da administração tributária de não considerar tais despesas como custo fiscal).

O Tribunal Central Administrativo Norte decidiu que aquelas despesas não podiam ser consideradas confidenciais ou não documentadas, pois estavam documentadas através de «notas de lançamento da própria empresa e/ou notas de venda do banco emissor», apesar de não se ter demonstrado qual o destino que foi dado aos cheques-auto adquiridos.

No acórdão fundamento apreciou-se a mesma questão da «qualificação dos chamados «cheques-auto» como despesas confidenciais e/ou não documentadas, nos termos e para os efeitos do artigo 4.º do DL n.º 192/90, de 9 de Junho», como nele próprio se refere.

Também no caso apreciado no acórdão fundamento, «não foi possível apurar a situação em que os cheques-auto foram efectivamente utilizados, não se sabendo se o foram na aquisição de combustível ou se tiveram qualquer outro fim».

Neste acórdão fundamento veio a decidir-se que os referidos «cheques-auto» «devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, consequentemente tributados autonomamente».

O acórdão foi proferido tendo em contra não só o art. 4.º do DL n.º 192/90, mas também o art. 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC, na redacção originária.

O art. 4.º do DL n.º 192/90 foi alterado pelo art. 29.º da Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, sendo essa a redacção que vigava no ano de 1996, que era do seguinte teor:

As despesas confidenciais, ou não documentadas efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 25%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC.

O acórdão fundamento, não indica explicitamente a que ano se aplicou, mas depreende-se da referência tributação autónoma de 10% que terá aplicado a redacção inicial deste art. 4.º do DL n.º 192/90, pois era a única em que se previa essa taxa.

A redacção inicial deste art. 4.º era a seguinte:

As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.

Como se vê o regime previsto neste art. 4.º, na redacção inicial e na introduzida pela Lei n.º 39-B/94, é essencialmente o mesmo, para efeito da resolução da questão que é objecto do presente recurso jurisdicional, pois as alterações introduzidas não afectam o conceito de despesas confidenciais ou não documentadas.

Assim, é de concluir que o acórdão recorrido e o acórdão fundamentos apreciaram a mesma questão fundamental de direito, em quadros factuais semelhantes.

Por isso, existe a invocada oposição de julgados.

4 – O art. 41.º, n.º 1, alínea h) do CIRC, na redacção inicial estabelecia o seguinte:

Não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

(,,)

h) Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial;

Vem sendo utilizada normalmente, em diplomas legais, a expressão «despesas confidenciais ou não documentadas», com equiparação jurídica [art. 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto (na redacção inicial e na introduzida pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro), art. 69.º, n.º 3, da Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro, art. 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho (na redacção inicial e nas introduzidas pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, e pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro)].

Despesas confidenciais são despesas que, «como a sua própria designação indica, não são especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade». ⁽⁶⁾ Trata-se de despesas que, pela sua própria natureza, não são documentadas. ⁽⁷⁾

No contexto destes diplomas, em face da referência cumulativa a despesas confidenciais e a despesas não documentadas, as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem ou finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente.

Na alínea h) do n.º 1 do art. 41.º do C.I.R.C. em vez da terminologia «despesas confidenciais ou não documentadas» utiliza-se a de «encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial».

As expressões «despesas confidenciais» e «despesas de carácter confidencial» têm um alcance claramente idêntico.

No que concerne às expressões «despesas não documentadas» e «encargos não devidamente documentados», embora em termos literais esta expressão seja de alcance mais vasto (pois abrangerá além das despesas relativamente às quais não existem documentos também aquelas referenciadas em documentos mas que não obedecem aos requisitos exigidos por lei), não haverá um alcance jurídico distinto uma vez que, para efeitos jurídicos, já se deveriam considerar como despesas não documentadas as que não estivessem devidamente documentadas.

Aliás, sendo a expressão «despesas confidenciais ou não documentadas» utilizada em diplomas posteriores ao CIRC (os referidos Decreto-Lei n.º 192/90, e Leis n.ºs 39-B/94, 52-C/96 e 87-B/98) e fazendo-se neles referência ao preceituado naquela alínea h) como não prejudicado pelo neles estatuído, é de concluir que se empregam as expressões referidas com alcance equivalente.

Assim, na referida alínea h) do n.º 1 do art. 41.º incluir-se-ão as despesas relativamente às quais não existem os documentos exigidos por lei, independentemente de ser revelada ou ocultada a sua natureza, origem e finalidade.

Em qualquer caso, porém, tratar-se-á de encargos ou despesas suportadas pelo sujeito passivo que em termos contabilísticos afectam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o, sendo o objectivo daquela alínea h) o de estabelecer que essa diminuição não é relevante para efeitos de determinação do lucro tributável.

Porém, com o referido art. 4.º do DL n.º 192/90, para além de aquelas despesas confidenciais e não documentadas não serem consideradas como custos para efeitos de determinar o lucro tributável, passaram a ser tributadas autonomamente com as taxas nele indicadas.

A apreciação da existência ou não da devida documentação e da confidencialidade da despesa é feita tendo por objecto o acto através do qual o sujeito passivo suporta o encargo ou a despesa que é susceptível de afectar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC.

Isto é, o encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efectivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa.

No caso em apreço, sabe-se que foram despendidas quantias com a aquisição de cheques-auto, mas, como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, tal aquisição não consubstancia despesa, pois trata-se apenas de mera troca de meios de pagamento.

Como se refere no acórdão fundamento, «os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores, uma vez que, depois de adquiridos, tais cheques tanto podem ser utilizados na aquisição daqueles produtos, como podem ser trocados novamente, pelo menos em parte, por moeda». (8)

Assim, desconhecendo-se o destino que foi dado aos referidos «cheques-auto» (meios de pagamento), está-se perante despesas não identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade, o que justifica que sejam qualificadas como despesas confidenciais, para efeitos do art. 4.º, n.º 1, alínea h), do CIRC (redacção inicial) e art. 4.º do DL n.º 192/90.

Por isso, o entendimento correcto é o adoptado no acórdão fundamento

Nestes termos, acordam neste Pleno da Secção do Contencioso Tributário em

- conceder provimento ao recurso;
- revogar o acórdão recorrido na parte que se refere às despesas com a aquisição de «cheques-auto»;
- manter a sentença do TAF de Viseu na parte relativa a estas despesas.

Sem custas neste Pleno, por a Impugnante não ter contra-alegado (art. 3.º da Tabela de Custas). Custas pela Impugnante na 2.ª instância.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

(1) O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que os artigos 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 artigo 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 do 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) Neste sentido, podem ver-se os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 23-3-94, proferido no recurso n.º 17812, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-11-96, página 1145, e de 5-7-2000, recurso n.º 24632, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 499, página 163, e em *Apêndice ao Diário da República* de 17-1-2003, página 2963.

(⁷) Neste sentido, pode ver-se VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, volume II, página 602, nota (1).

Confirmando que todas as despesas referidas no Decreto-Lei n.º 375/74, tanto as denominadas como «confidenciais» como as denominadas «não documentadas», eram despesas não documentadas, podem ver-se os preâmbulos dos Decretos-Lei n.ºs 235-F/83, de 1 de Junho, e 167/86, de 27 de Junho, que se referem àquele primeiro diploma como o definidor do «*regime das despesas não documentadas por parte das empresas*».

(⁸) Neste sentido, podem ver-se, além do acórdão do Pleno que é o acórdão fundamento (de 24-10-2007, recurso n.º 488/07) os seguintes acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo:

- de 15-6-2005, recurso n.º 45/05;
- de 28-6-2006, recurso n.º 55/06;
- do Pleno, de 26-9-2007, recurso n.º 55/06.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Recurso para o Tribunal Pleno. Oposição de Acórdãos. Soluções opostas. Identidade factual.

Sumário:

- I — São três os requisitos de admissibilidade de recurso (por oposição de acórdãos) para o Tribunal Pleno, a saber: que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação; que respeitem à mesma questão fundamental de direito; e que assentem sobre soluções opostas.*
- II — Exige-se igualmente identidade factual.*
- III — Decidindo-se no acórdão recorrido que a petição inicial entrou no tribunal em determinada data, não havendo elementos materiais para pôr em causa tal facto, e no acórdão fundamento decidiu-se que havia dúvidas, face a elementos materiais juntos aos autos, sobre qual a data da entrada da petição inicial em tribunal, ordenando-se, em consequência a ampliação da matéria de facto, não se pode falar em identidade factual.*
- IV — Em tal caso, e por ausência de oposição de acórdãos, o recurso deve ser julgado findo.*

Processo n.º: 718/08-50.

Recorrente: Fadesa Portugal, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **FADESA PORTUGAL, SA**, com os demais sinais dos autos, interpôs recurso para este Pleno do acórdão proferido pelo TCA – Sul, que negou provimento a um recurso jurisdicional interposto de uma sentença proferida pelo Mm. Juiz do TAF de Almada, que indeferira liminarmente, por intem-

pestividade, uma impugnação deduzida contra as liquidações de contribuição especial, efectuadas no Serviço de Finanças da Moita.

Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator do TCA entendeu que, no caso, pode ocorrer a invocada oposição de acórdãos.

As partes alegaram de fundo.

Neste STA, o EPGA defende que inexistente oposição de acórdãos.

O recorrente discorda do EPGA.

Posição inversa sustenta a recorrida.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

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

Pois bem.

Vejamos então.

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

- que tenham sido proferidos no domínio da *mesma legislação*;
- que respeitem à *mesma questão* fundamental de direito;
- que assentem sobre *soluções opostas*.

Requisitos cumulativos, entenda-se.

Veja-se neste sentido o art. 284º do CPPT.

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

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

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

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

Já vimos que o EPGA defende que não há oposição de soluções jurídicas.

Escreveu o seguinte no seu douto parecer:

“...O objecto do recurso por oposição de julgados é assim dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, devendo igualmente pressupor a mesma situação fáctica.

“...”

“E é essa precisamente a hipótese que ocorre no caso *sub judice*, já que, como bem sublinha a Fazenda Pública a fls. 831 e ss., não se verifica entre os dois arestos identidade substancial das situações fácticas em confronto.

“Assim, no *acórdão fundamento* ... estavam em causa dúvidas sobre qual dos registos junto se referia à liquidação objecto dos autos, tendo os impugnantes juntado aos autos documentos com o objectivo de provar que a impugnação havia sido enviada por correio registado.

“Já o *acórdão recorrido* ... trata de questão distinta pois que, não se suscitando dúvidas quanto à data aposta no rosto da petição inicial, a impugnante por sua vez não juntou aos autos outros elementos de facto que permitissem pôr em causa aquele facto, o qual, por isso, foi levado ao probatório ...

“Trata-se de situações fácticas distintas, daí o julgamento diverso quanto à tempestividade das impugnações.

“Não se verifica pois um dos alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja identidade substancial das situações fácticas em confronto, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado findo”.

Vejamos então.

Escreveu-se no acórdão recorrido:

“Porém, embora a recorrente alegue que a apresentou (a impugnação) nesta data, a verdade é que o carimbo apostado no rosto da petição inicial contém a menção de 16/9/2005 não constando dos autos outros elementos que nos permitam fixar de modo diferente o facto respeitante à data da apresentação da petição da impugnação ... Ou seja, a petição foi apresentada um dia depois do termo do prazo”.

E suscitada a reforma do acórdão, escreveu-se na peça respectiva (acórdão reformando):

“Suscita-se um alegado erro de julgamento do nosso acórdão que considerou por atenção ao ponto 19) da matéria de facto dada como assente que: “A presente petição de impugnação judicial foi apresentada em 16/09/2005 como consta do carimbo apostado a fls. 2 dos presentes autos”.

“Em consequência, deste facto e dos demais dados como assentes, na apreciação de direito exarou-se o seguinte:

“(…) Assim o prazo de 90 dias terminou em 29 de Julho de 2005, ou seja, no decurso das férias judiciais...

“Logo a impugnação podia ser apresentada até 15 de Setembro de 2005.

“Porém, embora a recorrente alegue que a apresentou nesta data, a verdade é que o carimbo apostado no rosto da petição inicial contém a menção 16/09/2005.

“Daí, estar fora de prazo a petição de impugnação (...)

“Oferece, agora, a requerente da reforma do acórdão um documento novo com o qual pretende ver alterada a matéria de facto fixada designadamente o ponto 19 da mesma matéria, mas afigura-se-nos que o faz a destempo e a sua pretensão contende com o actual poder jurisdicional deste TCA que já se esgotou com o acórdão proferido, o qual foi claro na indicação das razões que levaram à fixação da matéria de facto ali fixada e da decisão final.

“Em suma, como observa o MP no seu parecer, se a petição foi apresentada em 15 de Setembro (facto que alegou no recurso e que já era controvertido) deveria ter feito prova do mesmo aquando da interposição do recurso para este TCA o que não sucedeu...”.

E que dizer do acórdão fundamento?

Decidiu-se no referido aresto:

“Vêm os Recorrentes questionar aquela decisão argumentando que a petição inicial foi remetida a juízo por correio registado em 20 de Março de 2001, data que ... deve ser considerada como aquela em que foi deduzida a impugnação judicial.

“É inquestionável que se a petição inicial tiver sido remetida a juízo pelo correio, sob registo, e este tiver sido efectuado em 20 de Março de 2001, tudo como alegam os Recorrentes, a impugnação terá sido deduzida tempestivamente.

“Para prova dos referidos factos (remessa da petição inicial a juízo por correio e sob registo em 20 de Março de 2001), os Recorrentes apresentaram com as alegações de recurso seis documentos, sendo três talões de registo postal, todos eles com data de 20 de Março de 2001, e respeitantes a correspondência remetida pelo seu Mandatário Judicial ao Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, e os três correspondentes avisos de recepção. Segundo alegam, não podem precisar qual dos três talões de registo e dos três avisos de recepção respeitam à remessa da petição inicial que deu origem ao presente processo, uma vez que, na mesma data, remeteram a juízo três petições.

“Será que se pode dar como provado que a petição inicial foi remetida ao Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto por via postal, sob registo e no dia 20 de Março de 2000?

“Salvo o devido respeito, nada garante que alguns dos referidos documentos se reportem à remessa da petição dos autos e, em todo o caso, nunca seria possível determinar quais deles. Com base nesses documentos não poderá, sem mais, dar-se como provado que a petição inicial foi remetida a juízo pelo correio, sob registo e em que data.

“Para que tais factos possam ser dados como provados, exige-se, a nosso ver, que se indague da forma por que a petição inicial deu entrada em juízo (se por via postal ou mediante apresentação na secretaria, pois outras formas parecem estar afastadas) e, para a hipótese de ter sido remetida por correio, se a correspondência vinha registada e com que data.

“Tal indagação não foi efectuada nos presentes autos...”

E depois de se decidir que, na impossibilidade de se saber como a petição inicial foi recebida em juízo, funcionam as regras do ónus da prova, concluiu-se:

“Por tudo o que vimos de dizer, entendemos que ... impõe-se a anulação da decisão, para que os autos voltem à 1ª Instância e aí sejam efectuadas as diligências tidas por adequadas à indagação dos factos que deixamos referidos: se a petição inicial foi remetida a juízo por correio registado e, na afirmativa, qual a data do respectivo registo postal”.

Estamos agora em condições de concluir inequivocamente que as situações fácticas não coincidem.

Na verdade, enquanto no acórdão recorrido se deu como provada a data da entrada da petição inicial, por ausência de factos ou documentos que pusessem em causa tal data (e os que foram juntos foram-no, segundo o acórdão, em momento inadequado) ao invés, no acórdão fundamento considerou-se que, face aos elementos factuais existentes nos autos, ficava-se na dúvida sobre qual a data em que a petição tinha dado entrada em tribunal.

Quer isto significar que são diversas as situações de facto, pelo que inexiste identidade de questão fundamental de direito, não havendo assim soluções jurídicas opostas.

Vale isto dizer que o recurso soçobra desde já nesta fase, não sendo pois possível conhecer do seu mérito.

3. Face ao exposto, julga-se findo o recurso.
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Domingos Brandão de Pinho* — *António José Martins Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

IRS. Determinação da matéria colectável. artº 89º-A da LGT. Métodos indirectos. Manifestações de fortuna.

Sumário:

Na determinação da matéria colectável ao abrigo do disposto no artº 89º-A da LGT, quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna, deve considerar-se como rendimento tributável, em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela do n.º 4 do citado artigo, que, tratando-se de imóveis, é de 20% do valor de aquisição.

Processo n.º 761/08-50.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Maria Eduarda de Carvalho Moreira Pinto.

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

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

1 – Maria Eduarda de Carvalho Moreira Pinto, melhor identificada nos autos, interpôs, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, recurso contra a decisão do Director-Geral dos Impostos que procedeu à correcção do rendimento colectável declarado, relativo a IRS do ano 2004, com recurso ao método indirecto consagrado no artº 89º-A da LGT.

Aquele Tribunal, por decisão datada de 7/3/08, decidiu julgar improcedente o referido recurso (fls. 398 e segs.).

Inconformada, a agora recorrida interpôs recurso dessa decisão para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão datado de 5/5/08, concedeu provimento ao recurso (fls. 419 e segs.).

Deste acórdão, o Director-Geral dos Impostos interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 6/6/07, prolatado in rec. n.º 234/08 (fls. 446).

Admitido o recurso, o recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (fls. 479 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator da Secção do Contencioso Tributário daquele TCA 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. 484).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A) Nos termos do n.º 4, do artº 89º-A da LGT, o valor mínimo a considerar para efeitos de fixação do rendimento tributável, a integrar na categoria G em sede de IRS, é o rendimento padrão que resulta taxativamente da tabela constante do referido dispositivo, não podendo ser fixado qualquer montante inferior.

B) O acórdão recorrido fez errada interpretação e aplicação do artº 89º-A da LGT, ao considerar que em resultado da justificação parcial efectuada pelo contribuinte, o rendimento tributável deverá ser apenas calculado sobre o montante não justificado, mediante a aplicação do critério fixado na lei para determinar o rendimento padrão.

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687º, n.º 4 do CPC).

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

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

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

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

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

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

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

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

3 – Desde logo, importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 528).

Por outro lado, estando em causa a questão de saber se, na determinação da matéria colectável ao abrigo do disposto no artº 89º-A da LGT, quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna, deve considerar-se como rendimento tributável, em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado no termos da tabela do n.º 4 do citado artigo ou se deverá ser calculado apenas sobre o montante não justificado, mediante o critério fixado na lei para a determinação do rendimento padrão, no acórdão recorrido decidiu-se que “o contribuinte tem que justificar a totalidade do valor que permitiu a manifestação de fortuna evidenciada. Mas na quantificação daquele rendimento, a AT não pode desprezar o montante que o contribuinte logrou justificar, sendo que o rendimento tributável a fixar deverá ser calculado apenas sobre o montante não justificado, mediante a aplicação do critério fixado na lei para a determinação do rendimento padrão.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se que se considera como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela constante do n.º 4 do artº 89º-A da LGT, que, tratando-se de imóveis, é de 20% do valor de aquisição.

Em ambos os arestos a situação de facto é a mesma.

Sendo assim, há, efectivamente, oposição de julgados.

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

A) Por escritura pública outorgada em 11/07/2003, a recorrente adquiriu, pelo preço de 249.398,95€ uma fracção autónoma designada pela letra “D” correspondente a uma habitação em triplex T-quatro no primeiro, segundo e terceiro andares, letra d, com entrada pelo n.º 343, dois aparcamentos números cinco e seis, com vinte e oito metros quadrados e um compartimento para arrumos números “1-três”, na cave, entrada pelo n.º 323, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Rua Direita das Campinas n.s 323, 327, 329, 341 e 343, na freguesia de Ramalde, do concelho do Porto, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 7938-D, com o valor patrimonial de 139.860,00€, (cfr. doc. junto a fls. 71 a 79 dos autos);

B) No âmbito da compra referida no número anterior a Recorrente celebrou um contrato de mútuo com hipoteca com o Banco Santander Portugal, S.A., no montante de 125.000,00€ o qual lhe foi concedido pelo prazo de trezentos e sessenta meses, ao abrigo do Regime Geral de Crédito à Habitação, regulado pelo Decreto-Lei número 349/98 de onze de Novembro e demais disposições legais aplicáveis. (cfr. doc junto a fls. 71 a 79 dos autos);

C) A Recorrente declarou relativamente ao ano de 2003 um rendimento colectável no valor global de 6.575.74€ (cf. Relatório dos Serviços de Inspecção Tributária a fls. 100 a 103 e declarações modelo 3 de IRS constantes de fls. 241 a 257 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos);

D) Em 25/05/2006 foi a Recorrente notificada do Projecto de Decisão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 60º n.ºs 1 alínea d) e 5 da Lei Geral Tributária e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária - RCPIT (cfr. doc. junto fls. 12 e 18 do PA anexo cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

E) Em 18/07/2006, foi a Recorrente notificada do Relatório de Inspeção Tributária (nos termos e para os efeitos do art. 77º da LGT e art. 61º do RCPIT, e de que foi fixado, por despacho do Sub-Director Geral dos Impostos, o conjunto de rendimentos líquidos por métodos indirectos, nos termos previstos no n.º 2 do art. 65º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e art. 87º a 90º da LGT por remissão do art. 39º daquele código: Ano (exercício) 2003 - Rendimento Líquido Fixado 49.879,80, (cfr. doc. a fls.12 dos autos).

F) A nota de fundamentação da avaliação indirecta referente à inspeção tributária realizada à recorrente consta de fls. 15 a 18 dos autos, cujo teor se reproduz integralmente, mas do qual se salienta que:

“1. É do conhecimento destes serviços de Inspeção Tributária (Divisão IV), por informação fornecida pelo conhecimento de SISA n.º 4349, que no ano 2003 adquiriu um imóvel no montante de 249.398,95€.

2. Nesse ano, os rendimentos globais declarados após as legais deduções específicas ascendem ao montante de 6. 575,74€.

3. De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 89º-A da LGT, há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos ou quando os rendimentos declarados, num determinado ano, para efeitos de IRS, mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão apurado nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do citado artigo.

4. O rendimento padrão a considerar, de acordo com a tabela a que se alude no ponto anterior, é de 49.879,80€ (correspondente a 20% do valor de aquisição do imóvel), verificando-se portanto que existe uma desproporção superior a 50% para menos, entre os rendimentos declarados (6.575,74€) e o rendimento padrão ($50\% \times 49.879,80 = 24.939,90\text{€}$).

5. Estão assim reunidas as condições para efectuar a tributação pelos métodos indirectos de acordo com o referido no n.º 3 do referido normativo, o sujeito passivo não efectuou a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados, ou de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, apesar de solicitada pelos Ofícios n.º 32527/0507 de 10/04/06 e n.º 35149/0507 de 19/04/06.

G) Pelo menos desde 1996 José Maria Ferreira Lobo e a Recorrente vivem em união de facto, em circunstâncias idênticas às dos cônjuges, cf. depoimento de testemunhas.

H) José Maria Ferreira Lobo contribui, com um montante indeterminado e variável, para as despesas decorrentes da vida em comum, cf. depoimento de testemunha.

I) A Recorrente e José Maria Ferreira Lobo têm um filho de nome José Maria Pinto Ferreira Lobo, tal como consta do Assento de nascimento n.º 1604 de fls. 113 dos autos.

J) A Recorrente e José Maria Ferreira Lobo inscreveram José Maria Pinto Ferreira Lobo, na École Française de Porto, para o ano lectivo 2002/2003, cf. fls. 21 e 22 dos autos.

L) O actual domicílio fiscal da recorrente é na Rua Direita das Campinas, 343 -Casa 3, no Porto.

M) A Recorrente nunca apresentou declarações conjuntas de IRS, cf. fls. 226 a 257 dos autos.

N) O domicílio fiscal de José Maria Ferreira Lobo é na Estrada Exterior da Circunvalação, 14262, BI AI 5 Esq., cf. fls. 175 dos autos.

O) José Maria Ferreira Lobo nunca apresentou declarações conjuntas de IRS, cf. fls. 175 a 200 dos autos.

P) Por ofício datado de 19/04/2006, a recorrente foi notificada a 2º pedido, nos termos do art. 60º da LCT e 60º do RCPIT, notificação onde consta que, foi alienada, pela recorrente, uma fracção em 2002 também adquirida com recurso ao crédito bancário cujo valor de realização foi de 147.145,38€, o valor a amortizar relativo ao empréstimo foi de 53.629,19 e como importância disponível restou o valor de 93.516,19€, (cf. fls. 20 dos autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

Q) Em 28/07/2006, foi apresentado o presente recurso neste Tribunal (cfr. carimbo apostado a fls. 2 do articulado inicial).

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

Dispõe o artº 89º-A da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/06 de 29/12 e à Lei n.º 19/08 de 21/4, que “há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela”.

Por sua vez, estabelece o seu n.º 2 que, entre as manifestações de fortuna previstas na tabela supra referida estão as aquisições de imóveis, cujo valor de aquisição seja igual ou inferior a 50.000 contos

(€ 249.398,95), adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores adquiridos pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do agregado familiar (al. a)) e os bens que aqueles fruem, adquiridos nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo (al. b)).

Por último, determina o seu n.º 3 que, “verificadas as situações previstas no n.º 1, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito”.

Assim, quando o contribuinte não faça essa prova e não existam indícios fundados que permitam à Administração Tributária fixar rendimento superior, “considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte...” (n.º 4 do citado artigo), que no caso em apreço e estando em causa a aquisição de imóveis, é o valor de aquisição.

Como vimos, entendeu o aresto recorrido que, na determinação do rendimento tributável a fixar pela AT, “ao valor da manifestação de fortuna em causa, haverá que deduzir o montante justificado, aplicando-se então sobre o resultado obtido..., o critério fixado na lei para determinar o rendimento padrão”.

Contudo e como bem se salienta no aresto tido por fundamento, cuja jurisprudência ali fixada sufragámos e que não vemos motivo para alterar, “tal interpretação não tem, porém, qualquer correspondência com a norma aplicável, pois em nenhuma situação a lei manda subtrair ao valor de aquisição o valor justificado por outras fontes para calcular o rendimento padrão.

Este apura-se determinando 20% do valor de aquisição e serve, numa primeira fase, para verificar se o rendimento declarado é desproporcionado em pelo menos 50% desse valor.

Se essa situação ocorrer, estão verificados os pressupostos legais para o recurso à avaliação indirecta da matéria colectável, cabendo, então, ao sujeito passivo o ónus da prova de que os rendimentos declarados correspondem à realidade.

E de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas.

Em suma..., o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas, no caso concreto, foram adquiridas com aquele valor (eventualmente com o rendimento declarado).

Ao considerar que, no caso em apreço, por via da justificação parcial efectuada pela recorrente no âmbito do presente recurso, já não existiria desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão – 20% do valor de aquisição, subtraído do valor justificado – de modo a legitimar a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável, fez o Mmo. Juiz “a quo” errada interpretação e aplicação do artigo 89.º-A da LGT.

Razão por que a decisão recorrida se não pode, assim, manter”.

Posto isto e voltando ao caso em apreço, tendo a recorrida adquirido uma fracção autónoma pelo valor de € 249.398,95, o que constitui manifestação de fortuna, uma vez que o valor de aquisição é igual a 50.000 contos e sendo o rendimento padrão previsto no predito n.º 4 do artº 89º-A de 20% do valor de aquisição (€ 49.879,79), ressalta à evidência que o rendimento declarado (€ 6.575,74) é inferior ao rendimento padrão (€ 24.939,89), impondo-se, assim, a avaliação indirecta.

Verificados, assim, os pressupostos legais para a avaliação indirecta da matéria colectável, cabia ao sujeito passivo a prova de que correspondiam à realidade os rendimentos declarados e de que era outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada.

Conclui-se, assim, que na determinação da matéria colectável ao abrigo do disposto no artº 89º-A da LGT, quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna, deve considerar-se como rendimento tributável, em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela do n.º 4 do citado artigo, que, tratando-se de imóveis, é de 20% do valor de aquisição.

6 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar o acórdão recorrido na parte em que anulou o acto de fixação do rendimento tributável em € 49.879,90, fixado pela Administração Tributária, acto que, assim, se mantém na ordem jurídica, na improcedência do recurso contencioso.

Sem custas neste Pleno, por a recorrida não ter contra-alegado e custas pela recorrida nas instâncias, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2009.

Assunto:

Inspecção tributária. Liquidação. Notificação. Caducidade do direito de liquidação. Prazo.

Sumário:

- I — O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo fixado na lei (n.º 1 do artigo 45.º da LGT).*
- II — Instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento, a não ser que antes dessa ocorra a caducidade prevista no prazo geral (n.º 5 do artigo 45.º da LGT - redacção da Lei 15/2001, de 5/6).*
- III — A notificação do contribuinte, sob pena de caducidade, deve, assim, ser validamente feita no decurso do prazo, quer este seja o prazo geral fixado no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, quer seja o prazo especial fixado no n.º 5 do mesmo preceito, na redacção dada pela Lei 15/2001, de 5/6.*

Processo n.º: 935/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Jorge Fernandes, Lda.

Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – A Representante da Fazenda Pública vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Jorge Fernandes, Lda., com os sinais dos autos, contra as liquidações adicionais de IVA, referentes aos anos de 1997 a 1999, e respectivos juros compensatórios, por oposição com o aresto do mesmo TCAS, proferido em 22/11/2005 no Proc.º n.º 719/05, formulando as seguintes conclusões:

1. Ainda sobre a oposição de Acórdãos

Conforme defendemos nas alegações apresentadas a fls. 174 a 178, existe entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento

Identidade de situações de facto

(no acórdão **recorrido**, a inspecção referente a IVA de 1997 e 1998 foi iniciada em 9/4/2001, o relatório concluído em 3/9/2001 mas as liquidações foram notificadas apenas em 9/4/2002 e 10/4/2002; no acórdão **fundamento**, a inspecção tributária foi iniciada em fins de 2001, deu origem a relatório e liquidação em tempo, mas a notificação desta só ocorreu em 11 de Novembro de 2003);

Identidade quanto à questão de direito – caducidade do direito à liquidação quando existe uma acção inspectiva;

Oposição das decisões judiciais em confronto porque no acórdão **fundamento**, foi decidido que “dentro deste prazo de seis meses, sob pena de caducidade, o que tem de ocorrer é, não a notificação da liquidação, mas apenas esta própria, como expressamente se diz na mesma norma do citado n.º 5, em sentido diverso do seu n.º 1 do mesmo art.º 45.º, em que aqui já atribui relevância ao decurso do tempo não só até à liquidação, mas também até ao momento da notificação ao contribuinte, de forma válida”, enquanto que no acórdão **recorrido** foi decidido que “Ao invés do decidido no referido Acórdão (...) **o que tinha de ocorrer no prazo de seis meses que era referido no art.º 45.º, n.º 5 da LGT** para obstar à verificação da caducidade era, **não apenas** o acto tributário de **liquidação**, mas **ainda e também** a respectiva e válida **notificação** ao contribuinte dele destinatário”.

2. A doutrina defendida no presente recurso

No presente recurso defendemos que deverá ser adoptada na solução do caso *sub judice* a mesma interpretação da lei adoptada no Acórdão fundamento.

Isso significa que as liquidações adicionais de IVA impugnadas, referentes a diferentes períodos de **1997 e 1998**, deverão ser tidas como correctamente efectuadas e **não ilegais** por **caducidade do direito à liquidação**.

A impugnante foi inspecionada aos exercícios de **1997, 1998 e 1999** após notificação do início da inspecção de 5/4/2001, os procedimentos iniciaram-se em 09/04/2001, o **relatório** foi concluído

em 3/9/2001, e as **liquidações de IVA** derivadas dessa inspecção foram todas **efectuadas em 27 de Março de 2002**.

A entender-se, como no Acórdão fundamento, que o que **tem de ocorrer dentro do prazo de seis meses** após finda a **inspecção**, sob pena de caducidade, **é, não a notificação da liquidação**, mas **apenas esta própria**, como **expressamente** se diz na mesma norma do citado n.º 5, em sentido diverso do seu n.º 1 do mesmo **art.º 45.º**, o facto de as notificações das liquidações terem sido concretizadas apenas em 9/4/2002 e 10/04/2002 **não afecta a legalidade** das liquidações.

É que a interpretação das regras sobre prazo de caducidade do direito à liquidação não pode deixar de ser feita em conjunto com as restantes normas, designadamente com o **n.º 1 do artigo 46.º** da LGT que dispõe, desde a redacção original, que “**O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte**, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no **início da acção de inspecção externa**, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.”

O **n.º 5** introduzido no artigo 45.º (redacção da Lei n.º 15/2001) terá visado criar uma compensação para o efeito da **suspensão**, mas a ter esta **actuado** (por não ultrapassagem do prazo de inspecção) **não parece curial** que o seu efeito ficasse completamente inutilizado através de uma **interpretação** como a adoptada no duto Acórdão recorrido, em que a aplicação do **n.º 1 do artigo 45.º sempre se sobreporia**, em qualquer circunstância.

E nem se diga que apenas a interpretação do Acórdão recorrido está de acordo com a remissão do n.º 5 para o n.º 1 do art.º 45.º da LGT. É que essa remissão tem que ser interpretada dentro do conjunto das normas aplicáveis e, quando muito, terá querido dizer que a notificação válida terá que respeitar o **prazo de caducidade**, mas atendendo a que este se encontra **alargado, em relação ao prazo geral, pelo decurso da inspecção**.

É que a *ratio legis* do conjunto das **normas aplicáveis** ao caso *sub judice* será:

Existindo uma **inspecção** justifica-se, desde logo, que seja estendido o prazo de exercício do direito de liquidação, **suspendendo-se** o respectivo **prazo** (n.º 1 do artigo 46.º LGT);

Para que não exista abuso na duração da Administração Tributária e insegurança do contribuinte, a **suspensão termina após decorridos seis meses** de inspecção (n.º 1 do art.º 46.º LGT);

E a **liquidação** deve ser efectuada **nos seis meses seguintes** (n.º 5 do art.º 45.º LGT).

Considerar, num caso em que não foi violado o prazo para realização de inspecção, que o **prazo geral de caducidade** (n.º 1 do art.º 45.º) se aplica **independentemente de ter havido ou não inspecção** seria uma interpretação **completamente invalidante** do reconhecimento pelo legislador do funcionamento **da suspensão de prazo** justificado pelo decurso da acção inspectiva.

Ou seja, parece-nos que deverá ser **rejeitada uma interpretação** que conduzisse, pura e simplesmente, a que um contribuinte que era objecto de uma inspecção tinha direito a **uma liquidação adicional mais célere** que os **que não fossem dela objecto**, não podendo, em qualquer caso, ser ultrapassado o prazo geral de caducidade.

Porque este efeito é o que resulta da **decisão recorrida** deve a mesma ser **revogada** e substituída por outra que, de acordo com a doutrina aplicada pelo Acórdão fundamento, considere **não caducado o direito à liquidação**, dando-se **provimento** ao recurso interposto pela **FP** da sentença do TAF de Lisboa.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É a seguinte a matéria de facto fixada:

A) A Jorge Fernandes, Lda., foi inspeccionada aos exercícios de 1997, 1998, 1999, através das ordens de serviço n.ºs 46929, 46930, 46931, que deram início ao procedimento de inspecção em 09/05/2001 – doc. de fls. 377 do PAT.

B) A impugnante foi notificada do início da inspecção por carta datada de 05/04/2001 – doc. de fls. 235 do PAT.

C) O relatório de inspecção regista como conclusão do mesmo a data de 03/09/2001 – doc. de fls. 201 do PAT.

D) As liquidações de IVA derivadas de correcções técnicas, com os n.ºs 02165308 (LA de 1997), 0216306 (JC de 97/09), 02165307 (JC de 97/12), 02165317 (LA de 1998), 02165309 (JC de 98/01), 02165310 (JC de 98/02), 02165311 (JC de 98/03), 02165312 (JC de 98/04), 02165313 (JC de 98/06), 02165314 (JC de 98/10), 02165315 (JC de 98/11), 02165316 (JC de 98/12), 02165331 (LA de 1999), 02165327 (JC de 99/01), 02165328 (JC de 99/07), 02165329 (JC de 99/08), 02165330 (JC de 99/12), foram notificadas em 09/04/2002 e 10/04/2002 – doc. de fls. 376 do PAT.

III – Nos termos do artigo 30.º, alínea b’), do ETAF, aprovado pelo DL 129/84, de 27 de Abril, aqui aplicável, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno, por oposição de julgados das secções de contencioso tributário dos TCA e STA, que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e se tenha perflhado, nos dois arestos, solução oposta.

O que naturalmente pressupõe ainda a identidade de situações de facto, 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 e comentado, págs. 808 e 809, e acórdãos do Pleno da SCT do STA aí citados).

Vejamos. No acórdão recorrido, confirmou-se a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida com fundamento na caducidade do direito de liquidação efectuada na sequência dum procedimento de inspecção tributária, nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, com a redacção da Lei 15/2001, de 5/6, porquanto as notificações das liquidações se concretizaram para além dos seis meses aí previstos.

No acórdão fundamento, confirmou-se a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Leiria que, para julgar improcedente a oposição à execução fiscal deduzida, considerou que não se verificou a caducidade do direito à liquidação da dívida exequenda, por entre a data do início da inspecção e a data da liquidação consequente não ter decorrido mais de seis meses, prazo previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, na redacção da Lei 15/2001, de 5/6, ainda que a sua notificação tenha decorrido para além desse prazo.

Ou seja, no caso em apreço, verificam-se os requisitos legais supra enunciados do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos:

a) identidade da questão fundamental de direito – caducidade do direito de liquidação na sequência de procedimento de inspecção tributária.

b) identidade da regulamentação jurídica aplicável – artigo 45.º, n.º 5 da LGT, com a redacção da Lei 15/2001, de 5/6.

c) identidade substancial das situações fácticas subjacentes – procedimentos de inspecção tributária que deram origem a liquidações efectuada no prazo de seis meses após a sua conclusão mas que só foram notificadas para além desse prazo.

d) antagonismo das soluções jurídicas – enquanto no acórdão recorrido se interpretou a norma constante do artigo 45.º, n.º 5 da LGT no sentido de que apenas quando a notificação da liquidação for efectuada no prazo de seis meses após o termo do procedimento de inspecção tributária não ocorre a caducidade do direito de liquidação, já no acórdão fundamento se afirma claramente que o que tem de ocorrer dentro desse prazo de seis meses, sob pena de caducidade, é apenas a própria liquidação e não a sua notificação.

A questão que importa, pois, solucionar é a de saber, nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, se a caducidade do direito de liquidação ocorre apenas quando a liquidação não for efectuada no prazo de seis meses a contar do termo do prazo fixado para a conclusão do procedimento de inspecção tributária ou se, pelo contrário, também a notificação da liquidação tem que ocorrer dentro daquele prazo.

Dispõe a norma em causa que “Instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento, a não ser que antes dessa ocorra a caducidade prevista no prazo geral fixado no n.º 1”.

Daqui resulta que, além do prazo geral de caducidade fixado no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, este n.º 5 se limita a estabelecer um prazo especial de caducidade para as situações em que exista um procedimento de inspecção tributária no âmbito do qual resulte tributos a liquidar.

Mas nada nos diz quanto à notificação da liquidação ter de ocorrer ou não dentro desse prazo, nem teria de o dizer, porquanto tal já resulta do citado n.º 1, onde se estipula que o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo.

A notificação do contribuinte, sob pena de caducidade, deve, assim, ser validamente feita no decurso do prazo, quer este seja o prazo geral fixado no próprio n.º 1, quer seja o prazo especial fixado no n.º 5.

Defender-se a existência de dois regimes distintos para a caducidade, consoante se aplicasse o prazo geral fixado no n.º 1 ou o prazo especial do n.º 5, não tem qualquer justificação válida, pois não se vislumbra porque razão a caducidade ocorreria no caso de aplicação do prazo geral se a liquidação não fosse notificada ao contribuinte no decurso do prazo e já não ocorreria se, tratando-se do prazo especial, embora a liquidação tivesse sido efectuada no prazo a sua notificação se verificasse para além deste.

É certo que a interpretação das regras sobre prazo de caducidade do direito à liquidação não pode deixar de ser feita em conjunto com as restantes normas, como alega a recorrente, só que não se compreende porque se há-de ter em conta o disposto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT e não o n.º 1 do próprio artigo 45.º.

Ou seja, a interpretação mais coerente das normas aplicáveis aponta claramente no sentido de que no n.º 1 do artigo 45.º da LGT se define o regime jurídico da caducidade, aí se estabelecendo que só a notificação válida ao contribuinte da liquidação dentro do prazo impede a sua verificação, tendo no n.º 5 do mesmo preceito se fixado apenas um prazo especial de caducidade, mais curto, e não um regime distinto desta.

Aliás, independentemente de saber se a notificação da liquidação constitui elemento relativo à sua validade ou apenas colide com a sua eficácia, o que não há dúvida é que, mesmo neste caso, a au-

sência de notificação válida da liquidação, nos termos do disposto no artigo 45.º da LGT, não impede a ocorrência da caducidade, cujo prazo continua assim a decorrer.

E tal não colide com a suspensão que resulta da notificação ao contribuinte do início da acção inspectiva, cujo efeito cessa, porém, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após aquela notificação (n.º 1 do artigo 46.º da LGT), pois uma coisa é a existência dum facto suspensivo do prazo e outra a ocorrência da própria caducidade por ausência de facto impeditivo da sua verificação.

Para a determinação do “*dies a quo*” do prazo de caducidade do direito à liquidação é irrelevante a ocorrência de qualquer acção inspectiva, pois esta só vale como factor suspensivo desse prazo, daí decorrendo um alongamento do seu termo, por força da sua suspensão, mas, em nenhum caso, este prazo resulta, porém, inferior ao fixado.

Por último, a interpretação acolhida no acórdão fundamento, e aqui se reitera, não visa tanto assegurar uma liquidação mais célere, antes reforça as garantias dos contribuintes, conferindo uma maior certeza nas relações jurídico-tributárias.

Assim, é de concluir que a solução correcta da questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a que foi adoptada no acórdão recorrido.

IV – Termos em que, face ao exposto, se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta no presente processo (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 28 de Janeiro de 2009. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Reenvio prejudicial. Impugnação. Taxa de justiça. Código das custas judiciais.

Sumário:

- I — Nos processos de impugnação judicial que contenham fase de instrução, e terminem com sentença, não há redução da taxa de justiça, havendo conseqüentemente lugar a pagamento da taxa de justiça subsequente.*
- II — O respectivo pagamento será feito no prazo de 10 dias após notificação para a fase de produção de prova.*
- III — Ao invés, se o juiz conhecer imediatamente do pedido, nas hipóteses previstas no n. 1 do art. 113º do CPPT, há lugar a redução da taxa de justiça a metade, não havendo lugar a taxa de justiça subsequente.*

Processo n.º 189/08-50.

Requerente: Juiz Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O Exm.º Conselheiro, Juiz Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, formulou um reenvio prejudicial, ao abrigo do disposto nos art.ºs 27.º, n. 2 do ETAF e 93.º, n.ºs. 1 e 3 do CPTA.

Suscitou três questões, a saber:

a) Nos processos de impugnação judicial que terminem com sentença, nos termos do art. 122.º do CPPT, há redução de taxa de justiça a metade, não havendo lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente?

b) No caso de não haver a essa redução, há lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente?

c) Em caso de haver lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente, qual o momento e prazo para efectuar o pagamento?

Por acórdão proferido no Pleno da Secção em 18 de Junho de 2008, foi decidido o seguinte:
 “Nestes termos e em conferência, os juízes que integram a formação referida no n. 3 do artigo 93º do CPTA acordam em não recusar liminarmente a apreciação das questões de direito colocadas no presente processo, que assim prosseguirá seus termos, com distribuição pelos juízes que integram o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo”.

O EPGA teve vista nos autos, pronunciando-se nos termos que adiante sintetizaremos.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpra decidir.

O parecer do EPGA, extenso, lúcido e bem fundamentado, responde às questões da forma sintética que se deixa exposta:

1. Quanto à primeira questão sustenta que não há redução da taxa de justiça.

2. Quanto à segunda questão, defende que há lugar ao pagamento da taxa de justiça subsequente.

3. E quanto à terceira questão, defende que o momento adequado para o pagamento da taxa de justiça subsequente será o momento anterior à prolação da decisão [ou seja, no prazo de 10 dias contados da notificação para alegações (art. 120º do CPPT)], ou do despacho que, nos termos do art. 113º, 1, do CPPT, determina o conhecimento imediato do pedido.

2. Vejamos cada questão de per si.

2.1. Começamos pela primeira questão.

E já vimos qual é essa questão, que agora de novo se formula:

Nos processos de impugnação judicial que terminem com sentença, nos termos do art. 122º do CPPT, há redução de taxa de justiça a metade?

Vejamos a evolução legislativa.

Antes da vigência do actual Código das Custas Judiciais (Decreto-Lei n. 324/2003, de 27/12), vigorava, inicialmente, no tocante ao processo tributário, o Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos (aprovado pelo DL n. 449/71, de 26/10).

No art. 7º (redacção introduzida pelo DL n. 500/79, de 22/12), dispunha-se:

“1. Os valores atendíveis para efeitos de custas são os seguintes:

“No processo de impugnação:

“a) Quando se impugnar a liquidação de uma contribuição ou imposto ... o da importância cuja anulação se pretende ...

“b) Quando o valor for indeterminado ... o fixado pelo juiz, entre ..., tendo em atenção a situação económica revelada no processo.

O art. 8º (redacção introduzida pelo DL n. 199/90, de 19/6, que também alterou a tabela) estatuiu o seguinte:

“Na 1ª instância, a taxa de justiça devida pelos processos de impugnação ... é a constante da tabela I anexa, calculada sobre o valor do processo”.

Por sua vez, o art. 9º (na redacção resultante dos Dec.-Leis n.ºs. 500/79, de 22/12 e 199/90, de 19/6) reportava-se à redução da taxa de justiça no processo de impugnação (um quarto, dois terços ou cinco sextos, consoante o momento em que o processo terminava, sendo o último (cinco sextos) quando o processo terminasse por desistência antes do julgamento.

Quer isto dizer, que no domínio deste diploma, e se houvesse decisão final, as custas na impugnação eram pagas na totalidade, tendo em conta a respectiva tabela anexa ao diploma em causa.

Este diploma foi alterado pelo DL n. 29/98, de 11/2, que previa reduções na taxa de justiça nos processos de impugnação, em processos que não chegassem à sentença (vide artºs 3º, n. 1. alínea i) – que previa até a isenção de custas – e 7º do referido Regulamento.

O que permite concluir que nas impugnações que chegassem a final, o imposto seria o que constava da tabela anexa.

Ou seja: a solução seria idêntica à consagrada no diploma anterior no ponto que ora nos interessa.

Porém, este Regulamento foi revogado pelo DL n. 324/2003, de 27/12, que consagra um título (o Título II) às custas administrativas e tributárias.

E poder-se-ia pensar que no processo de impugnação as custas seriam reduzidas a metade, face ao disposto no art. 14º, 1, a) do CCJ, aplicável por força do art. 73º-A, n. 3 do citado Código. Isto considerando que a impugnação não comporta audiência de julgamento.

Mas não é assim.

Por duas ordens de razões:

Por um lado, porque há uma disposição expressa (art. 73º-E que diz quais os casos em que a taxa de justiça é reduzida a metade). E aí não surge o processo de impugnação.

Depois porque, sendo embora certo que não há propriamente uma audiência de julgamento, no sentido tradicional do termo, no processo de impugnação há instrução, que compreende as diligências de prova (art. 114º), com o necessário contraditório, os meios de prova (art. 115º), os pareceres técnicos e a prova pericial (art. 116º), com alegações por escrito dos interessados (art. 120º), o que, tudo somado, haverá de concluir-se que estamos perante uma situação em tudo aparentada à audiência de julgamento.

Concluimos assim que nestes casos, não há qualquer redução de taxa de justiça nos processos de impugnação com tramitação completa.

Mas isto só é assim no caso de haver uma fase de instrução.

Já não assim no caso de o juiz conhecer imediatamente do pedido, como lhe é consentido pelo n. 1 do art. 113º do CPPT.

Aqui não há qualquer outra actividade jurisdicional, não havendo assim manifestamente uma situação aparentada à audiência de julgamento.

Nestes casos é de concluir pela aplicação do art. 14º, 1, a) do CCJ, por aplicação do disposto no n. 3 do art. 73º-A do CCJ.

Nesta hipótese, não é devida taxa de justiça subsequente, como decorre do art. 14º, 1, a) do CCJ.

Concluindo: se houver fase de instrução, a taxa de justiça não sofre qualquer redução.

Ao invés, se não houver fase de instrução, conhecendo o juiz imediatamente do pedido, a taxa de justiça é reduzida a metade.

2.2. Vejamos agora a 2ª questão, a saber:

No caso de não haver redução da taxa de justiça (sentença, após fase de instrução), há lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente?

A resposta parece fácil, e vem na sequência do que atrás dissemos.

Na verdade, e no tocante aos processos de impugnação, com fase de instrução, há lugar a taxa de justiça subsequente, pois, como expressamente decorre da lei, só nos casos previstos no art. 73º-E do CCJ é que não há lugar a taxa de justiça subsequente (vide, a propósito o art. 14º, 1, do CCJ).

Assim, a resposta a tal questão é esta: nos processos de impugnação, com fase de instrução (e sentença), há lugar ao pagamento de taxa de justiça subsequente.

2.3. Importa agora dar resposta à 3ª questão, que, como vimos está formulada nos seguintes termos:

Havendo lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente, qual o momento e prazo para efectuar o pagamento?

O art. 26º do CCJ diz-nos qual o prazo para pagamento da taxa de justiça subsequente: dez dias.

Mas desde quando se conta tal prazo?

Dispõe-se nesse preceito:

a) Da notificação para a audiência final;

b) Nos recursos, da notificação do despacho que mande inscrever o processo em tabela.

Já vimos que não há audiência final.

E já vimos também que a instrução pode ser preenchida por variados actos instrutórios.

Uma das hipóteses é realmente considerar que é no momento em que o juiz avança para a fase instrutória, que seria o momento para a notificação para esse pagamento.

E parece-nos ser esta a melhor solução.

Na verdade, e numa situação aparentada com a audiência final, será pensável que é esse o momento para o pagamento da taxa de justiça subsequente.

Assim, a resposta às três questões formuladas é a seguinte:

Nos processos de impugnação judicial, com fase de instrução, que terminem com sentença, não há redução da taxa de justiça; nesses processos de impugnação judicial, há lugar a pagamento da taxa de justiça subsequente; e o pagamento será feito no prazo de 10 dias após a notificação para o início da fase instrutória.

Mas só nestes casos, pois se o juiz conhecer imediatamente do pedido, nas hipóteses previstas no n. 1 do art. 113º do CPPT, há lugar a redução da taxa de justiça a metade, não havendo lugar a taxa de justiça subsequente.

3. Face ao exposto, acorda-se neste Pleno, ao abrigo da competência que lhe é conferida pelo n. 2 do art. 27º do ETAF, em emitir pronúncia sobre as questões que foram formuladas pelo Exmº Conselheiro, Presidente do TAF de Braga, nos seguintes termos:

a) Nos processos de impugnação judicial que contenham fase de instrução, e terminem com sentença, não há redução da taxa de justiça, havendo conseqüentemente lugar a pagamento da taxa de justiça subsequente.

b) O respectivo pagamento será feito no prazo de 10 dias após notificação para a fase de produção de prova.

c) Ao invés, se o juiz conhecer imediatamente do pedido, nas hipóteses previstas no n. 1 do art. 113º do CPPT, há lugar a redução da taxa de justiça a metade, não havendo lugar a taxa de justiça subsequente.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

IRC. Cheques auto. Despesas confidenciais.

Sumário:

- I — Os cheques auto são meios de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores.*
- II — A aquisição destes cheques consiste na mera troca de meios de pagamento e não traduz um custo, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível.*
- III — Se é desconhecido o destino dado a tais cheques, estes devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, conseqüentemente, tributados autonomamente, nos termos do disposto no artº 4º do Decreto-lei n.º 192/90 de 9 de Junho.*

Processo n.º 600/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Avicasal – Sociedade Avícola, SA.

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

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

1 – Avicasal - Sociedade Avícola, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, impugnação judicial contra ao acto de liquidação de IRC e juros compensatórios, relativo ao exercício de 1995, no valor de 4.129.868\$00.

O já Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou procedente a impugnação judicial quanto à questão dos juros compensatórios e improcedente nas demais (vide fls. 100 e segs.).

Inconformados, a Fazenda Pública e a impugnante interpuseram recurso da sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte (vide fls. 117 e 118).

No aresto então prolatado e datado de 28/2/08, aquele tribunal negou provimento ao recurso da Fazenda Pública e concedeu parcial provimento ao recurso da impugnante na parte da sentença recorrida que manteve a liquidação adicional impugnada “com relação à tributação que esta encerra a título de “despesas confidenciais”, anulando tal acto tributário” (vide fls. 160 e segs.).

Deste acórdão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão prolatado pelo Pleno desta Secção de 24/10/07 (vide fls. 178).

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. 183 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 alegações, nos termos do artº 284º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O acórdão recorrido, ao pretender que a administração fiscal considerou indocumentado a operação de compra de cheques autos, incorreu em evidente raciocínio.

2. A administração fiscal nunca pôs em causa que a aquisição de cheques-autos se encontrava devidamente documentada através das notas de venda do Banco emissor.

3. Essa aquisição não corresponde, porém, a qualquer custo ou despesa, segundo o critério contabilístico, recebido e adoptado pelo C.I.R.C.

4. A compra de cheques-autos consubstancia uma mera troca de disponibilidades da empresa, uma alteração da composição do seu activo.

5. A administração fiscal considerou indocumentado, nos termos do art.º 41º, 1 h) do C.I.R.C., o custo de aquisição de combustíveis lançado a débito da conta “62212 — Combustíveis” por contrapartida da conta “12 — Bancos”.

6. E fê-lo porque os cheques-autos não correspondem a aquisição de combustível, sendo que essa compra devia ser demonstrada através de documentos emitidos pelas gasolinehas, que permitissem conhecer as quantidades adquiridas, o seu preço, a data em que o foram, o local, o veículo a que se destinavam, enfim, todo aquele conjunto de informações que permite aferir da efectiva existência do encargo e da sua clara relação com a empresa e respectiva actividade.

7. Ao efectuar o lançamento descrito na antecedente conclusão quinta, a Recorrida evidenciou que, para adquirir combustíveis, a empresa tinha sacrificado e reduzido o seu activo.

8. A diminuição do activo resultou da utilização dos cheques-auto adquiridos à entidade bancária.

9. Tendo esses cheques sido utilizados e não dispondo a empresa elementos documentais que comprovem que eles foram gastos em combustível, vedado se encontra à administração fiscal saber quem foram os seus efectivos beneficiários, qual a natureza das aquisições efectuadas e respectiva finalidade.

10. O desconhecimento de todos estes elementos implica que a despesa seja qualificada como confidencial e tributada nos termos do D.L. 192/90, de 9 de Junho.

11. O acórdão-fundamento fez correcta apreciação das realidades subjacentes à correcção efectuada pela administração fiscal e considerou, como se impunha, que o custo de aquisição de combustíveis não se encontrava devidamente documentado, sujeitando-o ao regime do art.º 41º, 1, h) do C.I.R.C.

12. Considerou também que, de acordo com o art.º 4º do D.L. 192/90, a despesa associada a esse custo devia ser considerada confidencial.

13. Essa decisão é correcta e deve ser mantida, com a consequente revogação do acórdão recorrido.

14. Este violou o art.º 41º, 1, h) do C.I.R.C. e o artº 4º do D.L. 192/90, de 9 de Junho.

A recorrida não contra-alegou.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Na sequência de acção inspectiva, a Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (DSPIT) efectuou correcções aos valores constantes da declaração de IRC, relativa a 1995, entregue pela Impugnante, tendo procedido à elaboração do respectivo relatório e mapa de apuramento MOD. DC-22 – cfr. fls. 32 a 35 e 38 a 41;

B) Foi acrescido no quadro 13, linha 9, do mapa de apuramento MOD. DC-22, o montante de 3.171.875\$00 – considerado como tributação autónoma à taxa de 25% de despesas confidenciais e/ou não documentadas, de acordo com o disposto no artigo 4º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho – cfr. fls. 32, 33, 35 e 40;

C) Foi acrescido no quadro 20, linha 5, do mapa de apuramento MOD. DC-22, o montante de 1.611.435\$00 - correspondendo a 60% do aumento da amortização dos bens do imobilizado corpóreo (viaturas pesadas), reavaliados na situação de totalmente reintegrados, por terem excedido o período máximo de vida útil, calculado de acordo com a regra do artigo 29.º, n.º 4 do CIRC, por aplicação da tabela anexa à Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto, infringindo o disposto no artigo 31º, n.º 1, alínea d) do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – cfr. fls. 35, 40 dos presentes autos e fls. 20 do processo administrativo;

D) No mapa de reintegrações e amortizações, apresentado pela Impugnante, consta a viatura pesada FU-21-44, com início de utilização em 1980, amortizada à taxa de 6,25%, com período máximo de vida útil de 16 anos – cfr. fls. 52;

E) Foi acrescido no quadro 20, linha 14 do mapa de apuramento MOD. DC-22, o montante de 12.687.500\$00 – correspondendo ao valor das aquisições de cheques auto, debitado à conta 62212 – Combustíveis, que por estarem apenas suportadas por Notas de Lançamento da própria empresa e/ou notas de venda do banco emissor (Banco Pinto & Sotto Mayor) se consideram abrangidas pelo disposto no artigo 41.º, n.º 1, alínea h) do CIRC (Despesas confidenciais e/ou não documentadas) – cfr. fls. 35, 40 dos presentes autos e fls. 20 do processo administrativo;

F) Em termo de declarações, o Técnico Oficial de Contas da Impugnante foi inquirido, pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção Geral dos Impostos, sobre o suporte documental dos valores constantes a débito da conta 62212 - Combustíveis no exercício de 1995 no qual o inquirido refere que “...que efectivamente a empresa não tem em seu poder nem pode apresentar à Administração Fiscal quaisquer documentos justificativos dos referidos valores que não sejam...” as notas de lançamento internas e as notas de venda do Banco Pinto & Sotto Mayor relativas à aquisição de cheques auto de combustíveis – cfr. fls. 36 e 37;

G) Em 11/09/1998, foi efectuada a liquidação adicional n.º 8310012767, de IRC, relativo ao ano de 1995, no valor total de 4.129.868\$00, com data limite de pagamento em 02/11/1998 – cfr. fls. 16;

H) Da liquidação referida em G, o montante de 957.993\$00 é de juros compensatórios – cfr. fls. 16;

I) A fundamentação das correcções referidas de A a C e E, foram enviadas à Impugnante, pelo ofício datado de 09/10/1998 – cfr. fls. 31 a 35;

J) Em 29/01/1999 a Impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação referida em G, no Serviço de Finanças de S. Pedro do Sul – cfr. fls. 2 a 39 do processo administrativo;

K) Em 19/10/1999, foi apresentada a presente impugnação – cfr. fls. 2 a 52.

Em sede de factualidade não provada o senhor juiz exarou que “Inexistem factos não provados com relevância para a decisão da causa.”

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 2001, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, nos termos do artº 30º, alínea b') e 284º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 12º da Lei n.º 15/01 de 5/6.

Assim, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos daqueles dispositivos legais, necessário se torna que os acórdãos considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

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

4 – Desde logo importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 204).

A questão a decidir no presente recurso consiste em saber se a aquisição de senhas de combustível, concretizada em cheques-auto é uma despesa confidencial ou não documentada e como tal sujeita a tributação autónoma ou deve antes ser qualificada como custo fiscal, não sujeita a essa tributação.

A resposta a esta questão foi divergente nos arestos recorrido e fundamento, podendo desde já adiantar-se que a solução jurídica, perante idêntico quadro normativo, é diferente.

Na verdade, naquele primeiro acórdão decidiu-se a questão de saber qual o alcance da referência a “despesas confidenciais ou não documentadas” a que alude o artº 41º, n.º 1, alínea h) do CIRC (na redacção de 1996) e a sua sujeição a tributação autónoma, nos termos do artº 4º do Decreto-lei n.º 192/90 de 9/6.

Decidiu-se então que as despesas realizadas com a aquisição de cheques auto de gasolina não podiam ser consideradas despesas confidenciais ou não documentadas, pois estavam documentadas através de “notas de lançamento internas e notas de venda emitidas pelo banco interveniente. Ou seja, as despesas desta categoria, como se pode, sempre, conferir e comprovar pela característica documentação, incorporam informação sobre a identidade do vendedor e do adquirente, isto é, especificam a origem, bem como, ostentam a designação, a caracterização e individualização, do bem transaccionado, com o acrescento da indicação do respectivo preço, concretizando, pois, a sua natureza e finalidade.

Posto isto, sem mais considerandos, somente podendo cair no âmbito de aplicação do art. 4.º daquele DL. 129/90 de 9.6. as “despesas confidenciais ou não documentadas”, na medida em que, aqui estamos na presença de despesas suportadas por documentação, possivelmente e em tese, insuficiente, não ocorre fundamento (“despesas não documentadas”) para as sujeitar, além da não revelação como custos fiscais, a tributação autónoma... prevista no diploma legal acima coligido”.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se a mesma questão e também, face à prova produzida, “não se pode afirmar que eles foram utilizados na aquisição de combustível para utilização em veículos utilizados pela impugnante, nem concluir que a utilização dada aos cheques auto, se é que houve alguma, constituiu uma despesa/custo para a impugnante”.

Para concluir que, por força do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho (na redacção original), “os cheques devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, consequentemente, tributados autonomamente à taxa de 10%”.

Sendo assim e uma vez que o regime aplicado é essencialmente o mesmo, para efeito de resolução da questão que é objecto do presente recurso, uma vez que as alterações introduzidas no predito artº 4º não afectam o conceito de despesas confidenciais ou não documentadas, forçoso é concluir que se perfila a alegada oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão tido por fundamento, já que apreciaram a mesma questão fundamental de direito, no âmbito do mesmo quadro factual.

5 – Posto isto, passemos, então, a conhecer do objecto do recurso.

Disponha o artº 41º, n.º 1, alínea h) do CIRC, na redacção de então, que “não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável... mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício, os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial”.

Por outro lado, estabelecia o artº 4º do Decreto-lei n.º 192/90 de 9/6, na redacção que foi dada no termos do artº 29º da Lei n.º 39-B/94 de 27/12, que “as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8º e 9º do respectivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 25%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC”.

Daqui resulta que, as despesas confidenciais e/ou não documentadas, nos preditos termos, não só não são dedutíveis para efeitos fiscais, como são, até, sujeitas a tributação autónoma de 25%.

Como se escreveu no Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 28/1/09, in rec. n.º 575/08, tirado em caso idêntico, em que as partes são as mesmas e as mesmas as conclusões da motivação do recurso

“Vem sendo utilizada normalmente, em diplomas legais, a expressão «*despesas confidenciais ou não documentadas*», com equiparação jurídica [art. 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto (na redacção inicial e na introduzida pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro), art. 69.º, n.º 3, da Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro, art. 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho (na redacção inicial e nas introduzidas pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, e pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro)].

Despesas confidenciais são despesas que, «*como a sua própria designação indica, não são especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade*». ⁽¹⁾ Trata-se de despesas que, pela sua própria natureza, não são documentadas. ⁽²⁾

No contexto destes diplomas, em face da referência cumulativa a despesas confidenciais e a despesas não documentadas, as primeiras serão aquelas relativamente às quais não é revelada a sua natureza, origem e finalidade, enquanto as segundas serão despesas relativamente às quais não existe prova documental, embora não haja ocultação da sua natureza, origem ou finalidade. Todas elas, no entanto, serão despesas não comprovadas documentalmente.

Na alínea h) do n.º 1 do art. 41.º do C.I.R.C. em vez da terminologia «*despesas confidenciais ou não documentadas*» utiliza-se a de «*encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial*».

As expressões «*despesas confidenciais*» e «*despesas de carácter confidencial*» tem um alcance claramente idêntico.

No que concerne às expressões «*despesas não documentadas*» e «*encargos não devidamente documentados*», embora em termos literais esta expressão seja de alcance mais vasto (pois abrangerá além das despesas relativamente às quais não existem documentos também aquelas referenciadas em documentos mas que não obedecem aos requisitos exigidos por lei), não haverá um alcance jurídico distinto uma vez que, para efeitos jurídicos, já se deveriam considerar como despesas não documentadas as que não estivessem *devidamente* documentadas.

Aliás, sendo a expressão «*despesas confidenciais ou não documentadas*» utilizada em diplomas posteriores ao CIRC (os referidos Decreto-Lei n.º 192/90, e Leis n.ºs 39-B/94, 52-C/96 e 87-B/98) e fazendo-se neles referência ao preceituado naquela alínea h) como não prejudicado pelo neles estatuído, é de concluir que se empregam as expressões referidas com alcance equivalente.

Assim, na referida alínea h) do n.º 1 do art. 41.º incluir-se-ão as despesas relativamente às quais não existem os documentos exigidos por lei, independentemente de ser revelada ou ocultada a sua natureza, origem e finalidade.

Em qualquer caso, porém, tratar-se-á de encargos ou despesas suportadas pelo sujeito passivo que em termos contabilísticos afectam o resultado líquido do exercício, diminuindo-o, sendo o objectivo daquela alínea h) o de estabelecer que essa diminuição não é relevante para efeitos de determinação do lucro tributável.

Porém, com o referido art. 4.º do DL n.º 192/90, para além de aquelas despesas confidenciais e não documentadas não serem consideradas como custos para efeitos de determinar o lucro tributável, passaram a ser tributadas autonomamente com as taxas nele indicadas.

A apreciação da existência ou não da devida documentação e da confidencialidade da despesa é feita tendo por objecto o acto através do qual o sujeito passivo suporta o encargo ou a despesa que é susceptível de afectar o resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação da matéria tributável de IRC.

Isto é, o encargo não estará devidamente documentado quando não houver a prova documental exigida por lei que demonstre que ele foi efectivamente suportado pelo sujeito passivo e a despesa será confidencial quando não for revelado quem recebeu a quantia em que se consubstancia a despesa.

No caso em apreço, sabe-se que foram despendidas quantias com a aquisição de cheques-auto, mas, como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, tal aquisição não consubstancia despesa, pois trata-se apenas de mera troca de meios de pagamento.

Como se refere no acórdão fundamento, «*os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores, uma vez que, depois de adquiridos, tais cheques tanto podem ser utilizados na aquisição daqueles produtos, como podem ser trocados novamente, pelo menos em parte, por moeda*».

Assim, desconhecendo-se o destino que foi dado aos referidos «*cheques-auto*», está-se perante despesas não identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade, o que justifica que sejam qualificadas como despesas confidenciais, para efeitos do art. 4.º, n.º 1, alínea h), do CIRC (redacção inicial) e art. 4.º do DL n.º 192/90.

Por isso, o entendimento correcto é o adoptado no acórdão fundamento”.

No mesmo sentido, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 15/6/05 e de 28/6/06, in recs. n.ºs 45/05 e 55/06, respectivamente e do Pleno desta Secção de 26/9/07, in rec. n.º 55/06.

6 – Nestes termos, acorda-se conceder provimento ao presente recurso, revogar o acórdão recorrido na parte que se refere às despesas com a aquisição de “cheques-auto” e manter a sentença da 1ª instância que julgou improcedente a impugnação na parte relativa a estas despesas.

Sem custas neste Pleno, por a impugnante não ter contra-alegado (art. 3.º da Tabela de Custas), mas com custas na 2ª instância a cargo da impugnante, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Francisco António de Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

(¹) Neste sentido, podem ver-se os acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23-3-94, proferido no recurso n.º 17812, publicado em Apêndice ao Diário da República de 28-11-96, página 1145, e de 5-7-2000, recurso n.º 24632, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 499, página 163, e em Apêndice ao Diário da República de 17-1-2003, página 2963.

(²) Neste sentido, pode ver-se VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, volume II, página 602, nota (¹).

Confirmando que todas as despesas referidas no Decreto-Lei n.º 375/74, tanto as denominadas como «confidenciais» como as denominadas «não documentadas», eram despesas não documentadas, podem ver-se os preâmbulos dos Decretos-Lei n.ºs 235-F/83, de 1 de Junho, e 167/86, de 27 de Junho, que se referem àquele primeiro diploma como o definidor do «regime das despesas não documentadas por parte das empresas».

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Nulidades de sentença. Oposição de Acórdãos.

Sumário:

- I — A sentença é nula, nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, quando o juiz deixa de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cf. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal – de resolver todas as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.*
- II — Não se verifica omissão de pronúncia se, em recurso por oposição de acórdãos, ele é julgado findo, à míngua da mesma oposição, não tendo, assim, o tribunal de pronunciar-se sobre a ali invocada prescrição da dívida exequenda.*

Processo n.º 720/07-50.

Recorrente: João André da Cruz Serrão.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

João André da Cruz Serrão vem arguir a nulidade, por omissão de pronúncia, do acórdão de fls. 404 e seguintes, pois que se não teria pronunciado sobre a invocada excepção de prescrição da dívida.

Respondeu a Fazenda Pública, no sentido de não ter cabimento a apreciação da questão pelo que “a arguição de nulidade deve ser rejeitada”.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que “não cumpre a este STA conhecer da nulidade arguida”, à míngua da existência de oposição de julgados, como é jurisprudência do tribunal, que cita.

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

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. artigo 660.º, n.º 2, daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas

as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Ora, não é tal a situação nos autos, uma vez que no acórdão reclamado, se decidiu não haver oposição, tendo, conseqüentemente, o recurso sido dado por findo, nos expressos termos do artigo 284.º, n.º 5, do CPPT.

Na verdade, é jurisprudência uniforme do STA, que, em tal circunstancialismo, não pode o tribunal decidir a invocada questão da prescrição da dívida tributária, tanto como questão prévia como objecto propriamente dito do recurso.

Cfr., por mais recentes, os acórdãos da secção de 8 de Novembro de 2006 – recurso n.º 01177/04 e de 6 de Março de 2008 – recurso n.º 147/07 e do Pleno de 17 de Dezembro de 2008 – recurso n.º 399/08.

Termos em que, sem necessidade de maiores explanações, se acorda em indeferir a reclamação. Custas pela reclamante, com taxa de justiça de € 99,00.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2009.

Assunto:

Recurso por Oposição de Julgados. Oposição de Acórdãos. Falta de Identidade de Situações Fáticas. Juízos de Facto.

Sumário:

- I — Para efeitos de recurso por oposição de julgados é imprescindível oposição de soluções jurídicas relativas a situações fácticas substancialmente idênticas.*
- II — Os juízos formulados pelas instâncias sobre a questão de saber se se provaram ou não os pressupostos da derrogação do sigilo bancário são juízos de facto.*
- III — A correcção da emissão de juízos de facto não pode ser sindicada pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, que tem poderes de cognição restritos a matéria de direito.*
- IV — Os juízos formulados sobre a questão de saber se se provaram ou não esses pressupostos são juízos de facto.*
- V — A contradição entre juízos de facto não envolve contradição sobre qualquer questão fundamental de direito.*

Processo n.º: 965/08-50.

Recorrente: João António Correia Vieira Cascão.

Recorrido: Director-Geral dos Impostos.

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

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

1 – JOÃO ANTÓNIO CORREIA VIEIRA CASCÃO recorre para este Pleno da Secção do Contencioso Tributário do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que concedeu provimento ao recurso judicial que interpôs da decisão do Senhor Director Geral dos Impostos, de 16/01/2008, que autorizou que funcionários da Inspecção Tributária possam aceder directamente a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas relativamente às contas de que seja titular, relativamente aos anos de 2004 e 2005.

O Recorrente invoca como fundamento do recurso jurisdicional oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 20-12-2007, proferido no processo n.º 897/07. 5BEVIS.

Por despacho do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo Sul considerou-se verificada a existência da alegada oposição de julgados.

O Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I. Sem prejuízo de incorrer em manifesto erro de julgamento por errónea interpretação do artigo 63.º B da Lei Geral Tributária, constata-se que o Acórdão “sub-judice”, contraria Jurisprudência assente de outros Tribunais Superiores.

II. De modo particular, está o aresto ora em crise em clara oposição com Acórdão da 2.ª Secção do Tribunal Central Administrativo Norte, datado de 20/12/2007, proferido no processo n.º 00879/07.5BEVIS (Dulce Neto), invocado pelo Recorrente como Acórdão fundamento, oposição que, de resto, foi já expressamente reconhecida pelo Venerando Tribunal recorrido – cfr. Despacho a fls. 784

III. Encontram-se preenchidos no caso em apreço todos os requisitos de que depende a admissibilidade do recurso por Oposição de Julgados para o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, a saber: (i) os acórdãos foram proferidos no domínio da mesma legislação; (ii) respeitam à mesma questão fundamental de Direito; e (iii) assentam sobre soluções opostas – cfr. entre muitos outros, o Acórdão do Pleno da 2-Secção do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 19/06/2002 e proferido no Recurso n.º 26. 765 (Lúcio Barbosa).

IV. Pois, quer no Acórdão recorrido, quer no Acórdão fundamento, está em causa a aplicação do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária (LGT), com a redacção constante da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, bem como a aplicação da alínea a), do n.º 3, do artigo 63.º-B, também da LGT, com a redacção resultante da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

V. Tanto o Acórdão sub-judice como o Acórdão fundamento respeitam à mesma questão fundamental de Direito: a interpretação e aplicação das mesmas alíneas e números do artigo 63.º-B da LGT e, bem assim, a consequente autorização de derrogação do sigilo bancário.

VI. Também a matéria de facto subjacente a ambos os arestos é semelhante, porquanto, tal como o Acórdão “sub-judice”, o Acórdão fundamento teve na sua base uma decisão proferida pelo Senhor Director-Geral dos Impostos que determinou a derrogação do sigilo bancário a dois contribuintes.

VII. Tanto no Acórdão ora em crise, como no Acórdão fundamento, os Recorrentes, sujeitos passivos de IRS, exercem, com larga experiência, actividades profissionais: Revisor Oficial de Contas no caso do Acórdão ora recorrido e Advocacia no aresto fundamento.

VIII. Em ambos os casos, a Administração Tributária justifica a derrogação do sigilo bancário com o facto de a capacidade contributiva dos sujeitos passivos em causa ser significativamente superior à declarada.

IX. Em ambos os casos, a Administração Fiscal não comprovou, nem quantificou, em termos exactos, a matéria tributável dos Recorrentes limitando-se a, afirmar, com base em meras presunções, suposições ou conjecturas, que os rendimentos declarados em sede de IRS pelos sujeitos passivos se vislumbra como “relativamente baixos” atendendo às actividades profissionais que exercem.

X. No entanto, em nenhum dos processos a Administração Tributária procurou fazer prova de factos, concretamente identificados, através dos quais fosse patenteada uma capacidade contributiva dos sujeitos passivos significativamente maior do que a declarada antes se escudando em suspeitas não confirmadas e arreadadas da realidade concreta da situação fiscal dos sujeitos passivos.

XI. Por outro lado, é Jurisprudência unânime que o conceito de soluções opostas previsto no artigo 284.º do CPPT, integra os fundamentos das decisões “quando estes constituam a base lógica e necessária de tais decisões e integram a ratio decidendi”, sendo certo, ainda, que “o mesmo fundamento jurídico pode ser o mesmo fundamento global da decisão ou um “dictum” que se integre no contexto global da fundamentação” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça datado de 26/04/1995 e proferido no âmbito do recurso n. B 87156 e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 15/03/2000 e proferido no âmbito do Recurso n.º 22. 535 (Jorge de Sousa). No mesmo sentido e considerando que a existência de uma oposição de julgados exige “que os dois acórdãos em paralelo, num qualquer ponto do respectivo «iter» discursivo, hajam enfrentado e resolvido a mesma questão «de jure»”, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 16/06/2005 e proferido no processo n. 9 047182 (Madeira dos Santos).

XII. No caso em apreço, a oposição entre um dos fundamentos da decisão constante do Acórdão fundamento e a decisão consubstanciada pelo Acórdão recorrido é manifesta.

XIII. Em ambos os casos, a Administração Fiscal justifica a derrogação do sigilo bancário com o facto de a capacidade contributiva dos sujeitos passivos em causa ser significativamente superior à declarada.

XIV. Em ambos os processos limitou-se a Administração Tributária a invocar os pressupostos jurídicos previstos no artigo 63.º-B da LGT, não fazendo qualquer prova de factos concretos através dos quais fosse patenteada uma capacidade contributiva dos sujeitos passivos significativamente maior do que a declarada.

XV. Face ao exposto, o Acórdão fundamento vem entender que “cabendo à Administração Fiscal e não ao contribuinte o ónus da prova da verificação dos pressupostos da utilização de métodos indi-

rectos, incumbia à Administração Tributária investigar, “in casu”, a autenticidade da diminuição dos rendimentos do sujeito passivo nos exercícios de 2004 e 2005, designadamente junto dos respectivos clientes”.

XVI. Porém, no Acórdão recorrido, e não obstante tenha a Recorrente logrado demonstrar, como resulta da Doutra Sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz do TAF de Loulé, que existiram razões objectivas que determinaram a redução dos rendimentos, nos anos de 2004 e 2005, designadamente:

i) Que o ora Recorrente exerceu nos anos de 2004 e 2005 as actividades profissionais de Técnico Oficial de Contas (TOC) e de Revisor Oficial de Contas (ROC) através de três sociedades, sendo em nome e por conta delas que (i) contratou com clientes (n) e foram facturados e auferidos os respectivos honorários;

ii) Que os serviços de contabilidades prestados, pelo ora Recorrido, às 37 sociedades foram facturados pela sociedade “Auren Consultores Lda. “, e “Auren Assessores” e não directamente pelo próprio;

iii) Que não poderá ser assacada ao ora Recorrido a responsabilidade decorrente do facto das 31 sociedades não se terem pronunciado, directamente, relativamente à notificação, e muito menos poderão as autoridades fiscais extrair ilações, dessa não pronúncia, adversas ao sujeito passivo;

iv) Que a sociedade de revisores oficiais de contas não gerou, no exercício de 2005, liquidez que permitisse distribuir lucros pelos sócios, daí que o ora Recorrido não obtivesse, nesse ano, rendimentos resultantes da actividade de ROC;

v) Que ocorreu a transformação da sociedade de Revisores Oficiais de Contas “Auren, SROC” – de uma sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal para uma sociedade anónima, devido à sua integração no grupo internacional de Auditoria “Auren “;

vi) Que pelas razões reconhecidas na Sentença, nesse ano, ao ora Recorrido, não foi atribuída qualquer remuneração pela actividade aí exercida, de acordo com a deliberação tomada aquando da aprovação das contas, tendo sido deliberado aplicar os saldos em Reserva Legal e Resultados Transitados;

vii) Que em 2005 nasceu o primeiro filho do seu casamento sendo a mãe da criança de nacionalidade irlandesa, não fala a língua portuguesa; tinha, à data, 41 anos, e este era o seu primeiro filho, pelo que estava perante gravidez de alto risco;

viii) Que o Recorrente teve necessidade de acompanhar, em permanência, a gravidez da sua mulher com deslocações e permanência na Irlanda; e

ix) Que nos primeiros meses de vida do seu filho, o ora Recorrido dedicou-se, no ano de 2005, quase em exclusivo à sua vida pessoal e familiar o que teve consequências ao nível da sua actividade profissional, decidiu o TCA Sul revogar a sentença do TAF de Loulé, decidindo pela legalidade do despacho do Exm. Q. Sr. Director Geral dos Impostos.

XVII. Ora, nos termos do Acórdão fundamento, apenas indagando quanto às consequências dos factos acima referidos – que, repita-se, ficaram assentes na Sentença proferida pelo Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé – na capacidade contributiva do contribuinte, estaria a Administração Tributária em condições de, eventualmente, poder considerar verificados os pressupostos de que depende a derrogação do sigilo bancário.

XVIII. Não tendo a Administração Fiscal avançado nas investigações que lhe permitissem confirmar ou desacreditar os indícios existentes, conclui o Acórdão fundamento que a Administração Tributária não provou a necessidade de recorrer a métodos indirectos, uma vez que não demonstrou a existência de um “excesso significativo” entre a matéria tributável real e a declarada nos exercícios em causa.

XIX. Contrariamente, no Acórdão ora em crise, entendeu o Venerando Tribunal Central Administrativo Sul que a simples “menção de motivos” (pág. 5, § 6º do Acórdão recorrido) como seja o de o contribuinte ter, alegadamente, “declarado rendimentos claramente abaixo dos valores médios do mercado (...) configura, um facto concreto demonstrativo da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável”, é fundamento suficiente para admitir a derrogação do sigilo bancário.

XX. A contradição é manifesta: no Acórdão fundamento considera-se que não basta alegar uma “capacidade contributiva significativamente superior à declarada”, sendo, antes, necessário, enunciar e provar os “motivos aptos e legítimos a demonstrar essa sua alegação”.

XXI. A questão objecto de decisões controversas é, pois, clara: para fazer uso do legal mecanismo de derrogação do sigilo bancário previsto no artigo 63.º 9 – B da LGT, basta à Administração Fiscal alegar os “pressupostos jurídicos” (a expressão é do Tribunal Central Administrativo Norte) aí previstos, como seja o de que o contribuinte declarou rendimentos claramente abaixo da média (como decidiu o aresto em crise), ou, para além de alegar, terá também a Administração Fiscal o ónus de provar a existência da alegada declaração de rendimentos inferiores à capacidade contributiva demonstrada?

XXII. A única resposta admissível é, necessariamente, a última, pois só procedendo às referidas investigações ficará a Administração Tributária em condições de, eventualmente, poder demonstrar que a capacidade contributiva do sujeito passivo se afigurava substancialmente superior aos rendimentos por este declarados.

XXIII. Não avançando a Administração Fiscal nas investigações que lhe permitissem confirmar ou desacreditar os indícios existentes, ter-se-á de considerar que a Administração Tributária não provou a necessidade de recorrer a métodos indirectos, uma vez que não demonstrou a existência de um “excesso significativo” entre a matéria tributável real e a declarada nos exercícios em causa.

XXIV. Só esta interpretação é compatível com os princípios de adequação, proporcionalidade e necessidade a que o artigo 63.º – B da LGT, como Lei restritiva de direitos liberdades e garantias, deve obedecer (c/r. artigo 18.º n. ss 2 e 3 da Lei Fundamental).

XXV. Qualquer outro entendimento, como o propugnado pelo Venerando Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão recorrido, enferma de inconstitucionalidade por violação do n.º 1 do artigo 26º da Constituição da República Portuguesa.

NESTES TERMOS E NOS MELHORES DE DIREITO AO CASO APLICÁVEIS QUE V. EXAS., VENERANDOS CONSELHEIROS, DOUTAMENTE SUPRIRÃO, DEVE O PRESENTE RECURSO DE OPOSIÇÃO DE JULGADOS SER ADMITIDO, SEGUIR OS DEMAIS TERMOS ATÉ FINAL E JULGAR-SE VERIFICADA A INVOCADA OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS, DETERMINANDO-SE, EM CONSEQUÊNCIA, A ANULAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO E A SUA SUBSTITUIÇÃO POR OUTRO QUE NÃO CONSIDERE PREENCHIDOS OS REQUISITOS LEGAIS PARA AUTORIZAR A DERROGAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO, AO ORA RECORRENTE, E FIRME O ENTENDIMENTO SEGUNDO O QUAL:

“Na vigência da alínea a), do n.º 2, do artigo 63.º-B, na redacção da Lei n. g 30-G/2000, de 29 de Dezembro, bem como na alínea a), do n. a 3, do artigo 63. 9-B, da Lei Geral Tributária (LGT), com a redacção resultante da Lei n. Q 55-B/2004, de 30 de Dezembro, é sobre a Administração Tributária que cabe o ónus de alegação e prova de que se verificam os factos concretos e justificativos da derrogação do sigilo bancário que preencham os respectivos pressupostos legais, não lhe bastando enunciar os respectivos requisitos jurídicos, cabendo à Administração Fiscal e não ao contribuinte o ónus da prova da verificação dos pressupostos da utilização de métodos indirectos e investigar a autenticidade da diminuição dos rendimentos dos sujeitos passivos.

Não logrando a Administração Fiscal fazer prova de qualquer facto concreto demonstrativo de que os rendimentos declarados pelos sujeitos passivos se afiguram inferiores aos declarados, nem que se encontram reunidos os requisitos/pressupostos que permitem o recurso à avaliação indirecta, não deve ser autorizada. “

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, terminando as suas alegações requerendo que não se reconheça a existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

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

1. São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos:

- identidade da questão fundamental de direito
- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica
- identidade de situações fácticas
- antagonismo de soluções jurídicas

(art. 27º alínea b) ETAF vigente; art. 152º n.º 1 alínea 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 subjacentes, 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 5.ª edição 2007 Volume II p. 809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156)

2. No caso sub judicio não se verifica antagonismo das soluções jurídicas plasmadas nos acórdãos em confronto jurídico sobre a questão fundamental de direito enunciada pelo recorrente que consiste em saber se o ónus da administração tributária é de mera alegação ou se lhe incumbe provar:

a) os factos concretamente identificados indiciadores de falta de veracidade do declarado

b) factos de onde resulte a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável enquanto pressupostos legais da derrogação do dever de sigilo bancário (art. 63º-B n.º 2 alínea a) LGT ano 2004; art. 63º -B n.º 1 alínea b) e 3 alínea a) LGT ano 2005)

O acórdão fundamento exprime o entendimento de que compete à administração tributária «a alegação e prova de que se verificam todos os factos que integrem o fundamento previsto na lei para

que possa derogar a regra geral do sigilo bancário(...)(fls772); «não lhe basta [á administração tributária] invocar os pressupostos jurídicos para a derrogação do sigilo bancário, mormente que se verifica a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável nos termos do art. 88º da LGT e a necessidade de avaliação indirecta da matéria tributável nos termos do art. 87º da LGT, antes lhe competindo enunciar e demonstrar elementos factuais justificativos e persuasivos dessa invocada impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e da necessidade de avaliação indirecta»»; (...) compete-lhe fazer a prova de que estão verificados os pressupostos legais previstos no art. 63-B da LGT, através da demonstração da pertinência do seu juízo subjectivo quanto à necessidade de levantamento do segredo bancário, pela enunciação de elementos fáctico-jurídicos aptos a convencerem sobre a adequação, correcção e legalidade desse juízo» (fls. 772)

O acórdão recorrido exprime igualmente o entendimento de que é exigível à administração tributária a prova (e não a mera alegação) daqueles factos, como resulta da conjugação dos seguintes discursos do discurso jurídico:

Estes são factos concretos demonstrativos de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável (vd. art. 88º da LGT) e gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado (vd. art. 63º-B, nº2, da JLGT). (fls. 541) Com efeito constata-se que a AF fez a prova dos pressupostos legais de acesso à informação bancária do contribuinte e cumpriu o dever de fundamentação, com expressa menção dos motivos concretos que suportam e justificam o acto (v. informação constante do PA apenso) - pelo que se justifica o levantamento do dever de sigilo bancário (fls. 541)

3. A divergência de sentidos das decisões (no acórdão recorrido confirmação da decisão do Director-Geral dos Impostos que determinou o acesso à documentação bancária do sujeito passivo; no acórdão fundamento anulação da decisão do Director-Geral dos Impostos que determinou aquele acesso) não resulta de entendimentos opostos sobre a interpretação e aplicação das normas jurídicas convocadas para a solução da questão fundamental de direito, antes de divergentes julgamentos da matéria de facto expressos no acórdão recorrido e no acórdão fundamento, como natural corolário do princípio da livre apreciação da prova efectuada por cada tribunal. 4. 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 (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 5ª edição 2007 Volume II p. 814)

CONCLUSÃO

O recurso deve ser julgado findo por inexistência de oposição de soluções jurídicas.

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

2 – A admissibilidade dos recursos de acórdãos dos tribunais centrais administrativos para uniformização de jurisprudência, previstos no art. 152º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

- serem interpostos no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado do acórdão impugnado;
- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- ser apresentada alegação na qual se identifiquem, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada e a infracção imputada à decisão recorrida;
- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Para além disso, será exigível:

- que os acórdãos em conflito sejam proferidos por secções da mesma área (administrativa ou tributária) do STA e dos Tribunais Centrais Administrativos, pois não se prevê a competência do Plenário para apreciar recursos para uniformização de jurisprudência ⁽¹⁾;
- que o acórdão recorrido não tenha sido proferido pelo Pleno ⁽²⁾;

Como têm vindo a entender os Plenos da Secção do Contencioso Tributário e do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo, 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 ⁽³⁾

3 – No caso em apreço, o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público coloca a questão da não existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

No acórdão recorrido entendeu-se que a Administração tributária «fez prova a prova dos pressupostos legais do acesso à informação bancária do contribuinte e cumpriu o dever de fundamentação,

com expressa menção dos motivos concretos que suportam e justificam o acto» pelo que se justificava o levantamento do dever do sigilo bancário (fls. 541) Entendeu-se também no acórdão fundamento que «*compete à administração tributária o ónus da prova dos pressupostos legais enunciados no art. 63.º-A da LGT para que possa aceder à documentação bancária*» (fls. 542).

No acórdão fundamento entendeu-se também que compete à administração tributária «*fazer a prova de que estão verificados os pressupostos legais previstos no art. 63.º-B da LGT*». (fls. 772). Porém, entendeu-se que, no caso aí apreciado, a administração tributária não logrou «*fazer a prova do bem fundado da formação do seu juízo quanto à necessidade de proceder à avaliação indirecta da matéria tributável*», que isso tinha «*de ser valorado conta ela, o que é obstativo do levantamento do sigilo bancário*» (fls. 782).

Assim, constata-se que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, partindo de posições idênticas sobre a repartição do ónus da prova em matéria de derrogação do sigilo bancário, fizeram julgamentos da matéria de facto distintos, sobre a prova dos requisitos de que depende essa derrogação.

Os juízos formulados sobre a questão de saber se se provaram ou não esses pressupostos são juízos de facto ⁽⁴⁾ cuja apreciação está fora do âmbito dos recursos com fundamento em oposição de acórdãos, que só podem ter por objecto questões de direito (art. 12.º, n.º 3, do ETAF de 2002).

Isto é, não pode o Pleno da Secção do Contencioso Tributário apreciar se os factos em que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento se basearam para concluir que se provaram os pressupostos da derrogação do sigilo bancário são ou não suficientes para formular esse juízo, pois trata-se é da exclusiva competência das instâncias a fixação da matéria de facto, quando a sua fixação não envolve a aplicação de regras jurídicas.

Por isso, não se podendo sindicair a correcção de tais juízos tem de se concluir que as decisões divergentes sobre a legalidade da derrogação do sigilo bancário proferidas nos acórdãos recorrido e fundamento tiveram subjacentes diferentes situações fácticas (no acórdão recorrido provaram-se os requisitos de que depende a derrogação e no acórdão fundamento não), pelo que as decisões de sentidos diferentes não envolvem contradição de julgados.

Assim, não se verifica entre o acórdão recorrido e acórdão fundamento contradição sobre qualquer questão fundamental de direito, pelo que o presente recurso foi indevidamente admitido.

Consequentemente, não se verificando os pressupostos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, não se pode tomar conhecimento do seu mérito.

Termos em que acordam em julgar findo o recurso.

Custas pelo Recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2009. – *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António José Martins Miranda de Pacheco*.

⁽¹⁾ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Pleno da SCT do STA de 14-7-2008, recurso n.º 764/07.

⁽²⁾ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Pleno da SCA do STA de 31-1-2008, recurso n.º 322/06.

⁽³⁾ Neste sentido, podem ver-se o acórdão do Pleno da SCT do STA de 26-9-2007, recurso n.º 452/07, e os seguintes acórdãos da SCA:

– 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.

⁽⁴⁾ Em sintonia com o defendido pelo Prof. ANTUNES VARELA em Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 122.º, página 220, os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto. Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

Os juízos formulados nos acórdãos recorrido e fundamento sobre a prova produzida relativamente aos pressupostos de que depende a derrogação do sigilo bancário foram puros juízos de facto, pois para a sua formulação não foi necessário interpretar qualquer norma legal nem fazer apelo à sensibilidade jurídica os julgadores, sendo apenas necessário, à face das regras da vida e da experiência comum, valorar a força probatória relativa dos vários factos dados como assentes.

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Oposição de julgados.

Sumário:

Não existe oposição de julgados – a respeito da notificação, ou não, em processo de execução fiscal do despacho da venda ao credor reclamante com garantia real sobre os bens a vender – entre o acórdão recorrido, a determinar a efectivação da notificação ao credor reclamante com garantia real, já expressamente ordenada na 1.ª instância, e o acórdão fundamento, a dizer da não obrigatoriedade legal da respectiva notificação, liminarmente porque «no caso não se trata de credor reclamante».

Processo n.º 117/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Banif – Banco Internacional do Funchal, SA e Outros.

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

1.1 A recorrente Fazenda Pública, nestes autos em que é recorrida “Banif-Banco Internacional do Funchal”, veio interpor recurso para o Pleno da Secção do acórdão de 30-4-2008, proferido neste processo, por oposição com os acórdãos da mesma Secção, de 28-11-2007, e de 3-10-2007, proferidos nos recursos n.º 662/07 e n.º 514/07, respectivamente.

1.2 Admitido o recurso, a recorrente veio defender a existência da apontada oposição de julgados, ao que a recorrida não respondeu.

1.3 Pelo Relator foi proferido o despacho de que «Há oposição manifesta entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, como aliás já foi assinalado no próprio acórdão recorrido»; e foram notificadas as partes para alegações, nos termos do artigo 284.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

1.4 Veio então a recorrente apresentar alegação com as seguintes conclusões, *ipsis verbis* – cf. fls. 415.

III. Concluindo

O presente **recurso interposto** para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário, com fundamento em oposição com Acórdão proferido pela mesma Secção em 28 de Novembro de 2007 (proc. n.º 0662/07), **deve ser decidido**, fazendo-se **prevalecer a doutrina defendida** no Acórdão fundamento, ou seja:

a) Considerando que o Douto Acórdão recorrido não fez a melhor interpretação da lei ao caso concreto, porque **nem o 886.º-A, n.ºs 1 e 4 é aplicável ao caso**, regulado apenas pelas normas do CPPT, **nem a omissão de tal notificação**, ainda que aplicável, constituiria **nulidade processual** que justificasse a **anulação da venda**, segundo os arts. 201º, 1 e 909º, 1, c) do CPC;

b) Substituindo o **douto Acórdão recorrido** por decisão que, consagrando a doutrina adoptada pelo Acórdão fundamento, considere a **venda efectuada válida**, negando provimento ao recurso interposto da decisão do TAF de Loulé.

1.5 A recorrida contra-alegou e apresentou as conclusões que submetemos a alíneas.

a) Mantendo-se a conclusão de que o artº 886º - A n.º 4 do C.P.C. é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, na parte em que impõe a notificação aos credores com garantia real do despacho que determina a modalidade da venda, fixa o valor base dos bens a vender (e eventual formação de lotes), bem como designa dia para a abertura de propostas em carta fechada, no caso de ser esta a modalidade de venda adoptada;

b) Considerando que, tendo sido omitida essa notificação obrigatória ao credor com garantia real sobre o bem vendido, ocorreu uma nulidade susceptível de influenciar a decisão do processo, nulidade essa registada no artigo 201 n.º 1 do C.P.C., que afecta os actos que dela dependem, designadamente os relativos à venda, deferindo o requerimento de anulação da venda, com a consequência de anulação de todos os actos posteriores ao despacho de fls. 22, relativos ao acto da venda.

1.6 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

1. Objecto do recurso

As questões em análise nos presentes autos, e que deram causa à oposição de julgados, respeitam à aplicação subsidiária ao processo de execução fiscal da norma do n.º 4 do art. 886º-A do CPC e às consequências da omissão da notificação da decisão de venda ao credor com garantia.

O acórdão recorrido (a fls. 344 e segs.) decidiu que o n.º 4 do art.º 886.º-A do CPC, em que se prevê a notificação da decisão sobre a venda prevista nos seus n.ºs 1 e 2 aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal.

E que a omissão de notificação daquele despacho ao credor reclamante de crédito com garantia real sobre o bem a vender, através de propostas em carta fechada, constitui nulidade processual que justifica a anulação da venda, nos termos dos art.ºs 201.º, n.º 1, e 909.º, n.º 1, alínea c), do CPC, aplicáveis por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 257.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Alega a recorrente que, no processo de execução fiscal, não há lugar à notificação do credor com garantia sobre a modalidade da venda e conseqüente notificação da decisão, por o legislador fiscal ter regulado integral e imperativamente os regimes da modalidade da venda e, deste modo, não sendo subsidiariamente aplicável, no processo de execução fiscal, o regime constante do art. 886º-A, n.º 4 do Código de Processo Civil.

Mais alega também, que a eventual falta de notificação não importaria a anulação da venda, visto que o exequente não foi o exclusivo beneficiário da venda.

Conclui que deve prevalecer a doutrina do acórdão fundamento proferido por esta secção em 28.11.2007 (recurso 662/07).

2. Fundamentação

Afigura-se-nos que o recurso merece parcial provimento em relação à primeira questão suscitada, mas não já em relação à segunda questão (consequências da omissão da notificação da decisão de venda ao credor com garantia), porque nesta parte entendemos que não existe uma verdadeira oposição de julgados.

2.1 Da aplicação subsidiária ao processo de execução fiscal da norma do n.º 4 do art. 886º-A do CPC.

Dispõe a referida norma, nos seus números 1 a 4 o seguinte:

1 - Quando a lei não disponha diversamente, a decisão sobre a venda cabe ao agente de execução, ovidos o exequente, o executado e os credores com garantia sobre os bens a vender.

2 - A decisão tem como objecto:

a) A modalidade da venda, relativamente a todos ou a cada categoria de bens penhorados, nos termos da alínea e) do artigo 904.º, da alínea b) do n.º 1 do artigo 906.º e do n.º 3 do artigo 907.

b) O valor base dos bens a vender;

c) A eventual formação de lotes, com vista à venda em conjunto de bens penhorados.

3 - Quando o considere vantajoso ou algum dos interessados o pretenda, pode o agente de execução fazer preceder a fixação do valor base dos bens das diligências necessárias à determinação do respectivo valor de mercado.

4- A decisão é notificada ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender.

Como se refere no acórdão fundamento (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 0514/07 de 3.10.2007, a fls. 378 e segs.) enquanto que o Código de Processo Civil exige a notificação do credor com garantia por parte do agente de execução, porque este tem liberdade para escolher a modalidade de venda mais rentável, depois de os ouvir, o mesmo não acontece no processo de execução fiscal, onde não há lugar a tal escolha.

Com efeito importa sublinhar que na interpretação do preceito não pode ser descurado o elemento sistemático. Ou seja na interpretação do n.º 4 referido, com vista à sua aplicação subsidiária, não pode descurar-se o disposto nas demais alíneas do mesmo normativo, que com ele se interligam, nomeadamente o seu n.º 2.

Ali se faz referência à decisão determinante da modalidade de venda e valor dos bens penhorados, bem como à eventual formação de lotes, com vista à venda em conjunto de bens penhorados.

A notificação a que alude o artº 886-A n.º 4 do CPC tem pois em vista dar a conhecer aos interessados a opção da modalidade da venda após audição prévia dos mesmos, situação essa que não ocorre na execução em que a decisão sobre a modalidade da venda é vinculada.

Ora como decorre do artº 2º do CPPT a aplicação do direito subsidiário ao procedimento e processo judicial tributário há-de fazer-se de acordo com a natureza processual dos casos omissos.

Daí que se entenda, atenta a natureza o caso omissos, e às finalidades visadas pelo artº 886º-A do CPC que não poderá haver aplicação subsidiária do seu n.º 4 no processo de execução fiscal.

É certo que se poderá argumentar, como se faz no acórdão recorrido que o princípio da boa fé e da cooperação, que deve ser observado nas relações entre todos os intervenientes processuais (arts. 226.º e 226.º-A do Código de Processo Civil), impõe que as partes tenham conhecimento de todos os actos que os possam prejudicar, a fim de poderem providenciar para defesa dos seus interesses.

E que tal dever de notificação decorre também da imposição constitucional de notificação dos actos administrativos estabelecida pelo n.º 3 do art. 268.º da Constituição da República.

Esse, aliás, parece ser o argumento principal acolhido no douto acórdão recorrido no sentido da obrigatoriedade da notificação da decisão sobre a venda aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender.

Embora depois se conclua, expressamente (vide fls. 352), que «a norma do art.º 886.º-A, n.º 4, do CPC é de aplicação subsidiária no processo de execução fiscal, sendo essa a obrigatoriedade necessária para assegurar a compatibilidade constitucional do processo de execução fiscal».

Mas aqui estaremos, não já perante a aplicação subsidiária do n.º 4 do artº 886-A, mas sim perante a aplicação subsidiária do artº 229, n.º 1 do Código de Processo Civil.

Afigura-se-nos, pois, que a ter lugar tal dever de notificação ele só poderá ser ocorrer por força da aplicação subsidiária do artº 229, n.º 1 do Código de Processo Civil, que impõe a notificação às partes de todos os despachos que lhes possam causar prejuízo concreto e imediato ou meramente virtual.

Daí que se entenda que neste ponto o recurso merece parcial provimento pois que as normas do Código de Processo Civil relativas à notificação da decisão sobre a venda ao credor com garantia sobre os bens a vender - artigo 886.º-A, n.ºs 1 e 4 - não são subsidiariamente aplicáveis ao processo de execução fiscal.

Mas já será subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, e à situação em análise no caso subjudice, a norma do artº 229º, n.º 1 do mesmo diploma legal que impõe que as partes tenham conhecimento de todos os actos que os possam prejudicar, a fim de poderem providenciar para defesa dos seus interesses, sendo que tal dever de notificação decorre também da obrigação constitucional de notificação dos actos administrativos determinada pelo art.º 268. n.º 3 da Constituição da República.

2.2 Das consequências da omissão da notificação da decisão de venda ao credor com garantia.

Nesta parte suscita-se uma questão prévia: é que, a nosso ver, não se verifica a alegada oposição de julgados.

Com efeito, e como é jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo são três os requisitos de admissibilidade de recurso para o Tribunal Pleno: que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação; que respeitem à mesma questão fundamental de direito; e que assentem sobre soluções opostas - vide neste sentido Acórdão do pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19.06.2002, processo 26745, in www.dgsi.pt.

O objecto do recurso por oposição de julgados é assim dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, devendo igualmente pressupor a mesma situação fáctica.

É também jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que pode ser julgado findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstando que, antes, o relator do processo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.

Sobre a questão refere-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.05.2003, processo 1149/02, in www.dgsi.pt, «o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido artº 284º n.º 5 do CPPT não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso».

E é essa precisamente a hipótese que ocorre no caso subjudice, já que, como sublinha a recorrida na sua resposta de fls. 417 e segs., não se verifica entre os dois arestos identidade substancial das situações fácticas em confronto.

Com efeito na situação em análise no acórdão fundamento (fls. 370 e segs.) o Tribunal entendeu que a ali recorrida não era credora reclamante - ainda que com garantia real sobre o bem vendido - (vide fls. 373 pelo que, desde logo estava liminarmente, afastada a obrigatoriedade legal da respectiva notificação).

Trata-se de situação fáctica distinta da situação em análise no acórdão recorrido, circunstância essa que teve reflexo na divergência de soluções jurídicas encontradas.

Não se verifica, pois, um dos alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja identidade substancial das situações fácticas em confronto, pelo que somos de parecer que, nesta parte, o presente recurso deve ser julgado findo.

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

Em face do teor das conclusões da alegação, consignadas *supra* em 1.4, o presente recurso restringe-se à questão da oposição (eventual) do acórdão recorrido com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 28-11-2007, proferido no recurso n.º 662/07 (único acórdão fundamento, portanto).

2.1 Em matéria de facto, o acórdão recorrido fixou o seguinte (assente na 1.ª instância).

A) Em 19/01/2001, para cobrança coerciva de coimas fiscais e outros encargos, do ano de 1997, foram instaurados os presentes autos de execução fiscal contra o Executado C..., cfr. fls. 1 e segs. dos presentes autos.

B) Em 11/05/2005 foi penhorada fracção autónoma designada pela letra “N”, correspondente ao 4.º andar esquerdo, destinado à habitação, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua..., Bloco A1, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de S. Clemente sob o artigo 8636, cfr. fls. 12 dos presentes autos.

C) Por despacho de 29/12/2005, foi designado o dia 09/02/2006 para a venda judicial por meio de propostas em carta fechada e ordenada a convocação dos credores, cfr. fls. 22 dos presentes autos.

D) O Requerente foi citado por carta registada com aviso de recepção em 23/12/2005, para na qualidade de credor com garantia real reclamar os seus créditos, cfr. fls. 38 a 40 dos presentes autos.

E) Em 09/02/2007, foi efectuada a venda da fracção a que se refere a alínea B) ao requerido C..., cfr. auto de fls. 58 dos presentes autos.

F) Em 13/03/2006, pelo ora requerente - O A..., S.A - foi requerida a anulação da venda efectuada, cfr. carimbo apostado a fls. 781 dos presentes autos.

2.2 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”.

O presente processo de oposição iniciou-se depois de 1 de Janeiro de 2004, 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, por oposição de julgados, para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (1) que se trate do mesmo fundamento de direito; (2) que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; e (3) se tenha perfilhado solução oposta nos dois acórdãos (acórdão fundamento e acórdão recorrido).

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

Os acórdãos em confronto neste caso são ambos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: o acórdão recorrido, constante de fls. 344 a 355; e o acórdão fundamento, com data de 28-11-2007, proferido no recurso n.º 662/07, e fotocopiado de fls. 370 a 374.

A recorrente Fazenda Pública, na alegação do presente recurso, conclui, mormente, que seja substituído «o douto Acórdão recorrido por decisão que, consagrando a doutrina adoptada pelo Acórdão fundamento, considere a **venda efectuada válida**».

O acórdão recorrido e o acórdão fundamento, na parte que para aqui interessa, foram proferidos sob a redacção do n.º 4 do artigo 886.º-A do Código de Processo Civil (na versão do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março, que é do seguinte teor: «*A decisão é notificada ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender*»).

O acórdão recorrido, para ter anulado todos os actos subsequentes ao despacho relativos à venda executiva, considerou «que o art.º 886.º-A, n.º 4, do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, na parte em que impõe a notificação aos credores com garantia real do despacho que determina a modalidade de venda, fixa o valor base dos bens a vender (e eventual formação de lotes) bem como designa dia para a abertura de propostas em carta fechada, no caso de ser esta a modalidade de venda adoptada»; que, «para além disso, no caso em apreço, a notificação do despacho em causa aos credores com garantia real até foi expressamente ordenada nele (fls. 22), pelo que, não sendo impugnado o aí decidido, ficou assente que havia que efectuar tal notificação»; que, «tendo sido omitida essa notificação ao Requerente da anulação da venda, credor com garantia real sobre o bem vendido, ocorreu uma nulidade susceptível de influenciar a decisão do processo, por o conhecimento de que havia sido ordenada a venda lhe permitir, além do mais, formular proposta de aquisição»; e que, «por isso, a omissão da efectivação da notificação do Requerente, ordenada no referido despacho, podendo ter influência na decisão do processo, não pode deixar de considerar-se nulidade processual (art.º 201.º, n.º 1, do CPC), que afecta os actos que dela dependem, designadamente os relativos à venda» – cf. o acórdão recorrido, a fls. 354 e 355 dos autos.

Como se vê, o acórdão recorrido anulou todos os actos subsequentes ao despacho relativos à venda executiva, em situação de falta de cumprimento de notificação ordenada aos credores com garantia real do despacho que determina a modalidade de venda, fixa o valor base dos bens a vender (e eventual formação de lotes) bem como designa dia para a abertura de propostas em carta fechada, no caso de ser esta a modalidade de venda adoptada, e que, por não ter sido impugnado tal despacho, «ficou assente que havia que efectuar tal notificação».

No acórdão fundamento, porém, a situação concreta é significativamente outra.

O acórdão fundamento julgou improcedente o pedido de anulação da venda na consideração essencial de que, em relação à notificação do despacho que ordena a venda “aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender”, está afastada liminarmente a obrigatoriedade legal

da respectiva notificação, porque «no caso não se trata de credor reclamante – ainda que com garantia real sobre o bem vendido».

Portanto: o acórdão recorrido decidiu em caso em que foi ordenada a notificação do despacho da venda a credor com garantia real sobre o bem a vender – cf. especialmente as alíneas C) e D) do probatório e o ponto 7. do acórdão recorrido; e o acórdão fundamento decidiu em caso em que não foi ordenada a notificação do despacho da venda executiva ao credor reclamante com garantia real, pois que, nos próprios dizeres deste acórdão, «está afastada a obrigatoriedade legal da respectiva notificação», já que «no caso não se trata de credor reclamante», sequer.

Verifica-se, assim, que o acórdão fundamento e o acórdão recorrido, por terem considerado situações de facto substancialmente diferentes, não se alicerçaram no mesmo fundamento de direito para decidir como decidiram.

Razão por que não concorre a oposição de acórdãos que possa fundamentar o prosseguimento do presente recurso.

E, então, concluindo, havemos de convir que não existe *oposição de julgados* – a respeito da notificação, ou não, em *processo de execução fiscal* do despacho da venda ao credor reclamante com garantia real sobre os bens a vender – entre o acórdão recorrido, a determinar a *efectivação da notificação* ao credor reclamante com garantia real, já expressamente ordenada na 1.^a instância, e o acórdão fundamento, a dizer da *não obrigatoriedade legal da respectiva notificação*, liminarmente porque «no caso não se trata de credor reclamante».

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.

Sem custas (por isenção da Fazenda Pública).

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido com a declaração anexa).

Declaração de voto

Votei a decisão, mas não por falta de oposição de julgados quanto a questão da aplicação subsidiária ao processo de execução fiscal do art. 884.º-A do CPC, na parte em que impõe a notificação do despacho que ordena a venda aos credores com garantia real sobre os bens a vender.

O que sucede é que o acórdão recorrido além da decisão dessa questão no sentido contrário ao adoptado no acórdão fundamento, contém um fundamento autónomo, que só por si, justificava a aplicação daquele art. 884.º-A, que é o facto de já existir no processo um despacho não impugnado ordenando a venda, a que ainda não havia sido dada execução.

Tendo o acórdão recorrido dois fundamentos autónomos, a aplicação subsidiária daquele art. 884.º-A e a existência daquele despacho, seria inútil apreciar o presente recurso jurisdicional, pois, mesmo que se alterasse o decidido sobre aquela questão da aplicação subsidiária teria de ser mantido, por não estar no âmbito do recurso por oposição de julgados, o decidido sobre a obrigatoriedade de realizar a notificação, já ordenada pelo referido despacho não impugnado.

Assim, é por ser inútil a apreciação da questão sobre que existe oposição (e, por isso, ela ser proibida pelo art. 137º do CPC), que não se deve conhecer do mérito do recurso e ele deve ser considerado findo.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

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

Sumário:

I — Não satisfaz o requisito previsto no artº 284º, n.º 3 do CPPT a alegação em que, não se procurando demonstrar a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão tido por fundamento, o recorrente se limita a alinhar as razões porque discorda da

matéria de facto levada ao probatório, alegando factos em sentido não coincidente com os que ali constam.

- II — *Para haver oposição de acórdãos, não é exigível uma total identidade dos factos, mas apenas que eles sejam subsumíveis às mesmas normas legais.*
- III — *Não se perfilando, nos acórdãos recorrido e tido por fundamento, divergências na solução jurídica perante a mesma questão fundamental de direito, o recurso jurisdicional, interposto nos termos do disposto no artº 280º, n.º 2 do CPPT, deve ser julgado findo.*

Processo n.º 175/08-50.

Recorrente: Penafort - Indústrias Têxteis e Gráficas, S.A..

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

I – Penafort - Indústrias Têxteis e Gráficas, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IVA, relativo ao exercício de 1997, no valor de 4.998.431\$00 e juros compensatórios.

Aquele Tribunal, por sentença datada de 16/2/05, julgou improcedente a impugnação judicial, mantendo as liquidações (fls. 115 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão datado de 18/5/06, negou provimento ao mesmo (fls. 151 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e os acórdãos datados de 23/2/06 e de 23/6/05 prolatados pelo TCA Norte, in recs. n.ºs 123/04 e 264/04, respectivamente, (fls. 160 a 162 e 230 e 231).

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. 167 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Norte, embora com dúvidas, 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. 180).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I – As rendas pagas pela impugnante relativas ao contrato de *leasing* celebrado com a “Comercial Leasing”, (na parte em que excede o valor de Esc. 33.567.700\$00), não foram atendidas pela Administração Fiscal e pelo Tribunal *a quo*, considerando que a dedução do IVA aqui liquidado não era conforme à lei,

II - Por entender que o valor da Nota de Crédito n.º 22 do fornecedor, no valor de Esc. 25.142.300\$00, não correspondeu a uma indemnização.

III - Acontece que as duas testemunhas que depuseram em Tribunal, e que o fizeram de uma forma isenta e imparcial, expressamente afirmaram que a impugnante sofreu graves prejuízos com o atraso na entrega das máquinas por parte do fornecedor, os quais foram assumidos e suportados pela empresa fornecedora — sob pena de perder um negócio que ascendia a cerca de € 1.500.000 — através da referida Nota de Crédito.

IV - Pelo que deverá dar-se como assente que o valor daquela Nota de Crédito corresponde à indemnização dos prejuízos sofridos pela impugnante/recorrente, sendo por isso de relevar e atender fiscalmente — por mais uma vez tal situação não se enquadrar no artigo 19º, n.º 3 CIVA — o IVA deduzido nas rendas pagas no âmbito do contrato de *leasing* celebrado com a “Comercial Leasing” (também na parte em que excede o valor de Esc. 33.567.700\$00).

V - Sendo certo que, ainda que se desconsiderasse a prova produzida em sentido contrário, incumbia à Administração Fiscal demonstrar — o que esta minimamente não fez — que o encargo contabilizado não corresponde à realidade e não deve, por isso, ser fiscalmente relevado.

VI - Conforme tem sido, por várias vezes, decidido pelos nossos Tribunais.

VII - Pelo que se impõe a anulação da liquidação adicional de IVA nesta parte, i.e, no que respeita às rendas pagas pela impugnante à “Comercial Leasing” (também na parte em que excede o valor de Esc. 33.567.700\$00).

VIII - Relativamente à liquidação adicional de IVA referente às rendas do contrato de *leasing* celebrado com a “BESCLeasing”, é verdade (cfr. ponto 8 da matéria dada como assente) que o referido contrato de *leasing* serviu não para a aquisição do equipamento projectado — pelos motivos expostos na p.i. e que as testemunhas corroboraram (conforme resulta dos depoimentos gravados: cassette 1, face A, rotações 001 a 190 e rotações 198 a 450) — mas como meio de financiamento para a empresa da impugnante.

IX - O que levou o Tribunal *a quo* a considerar que tal situação se subsumia no artigo 19º, n.º 3 CIVA, por entender que se estava perante uma “operação simulada”, o que nos termos do referido normativo impede a dedução do respectivo imposto.

X - Acontece que, *in casu*, não se está perante uma operação simulada para efeitos do artigo 19º, n.º 3 CIVA, uma vez que como vem sendo jurisprudência uniforme “operação simulada” é aquela que, de todo não existe (total ou parcialmente), o que não é manifestamente o caso dos autos!!

XI - Na verdade, o IVA *sub judice* resultou de uma verdadeira e material transacção, pois correspondeu a uma efectiva operação financeira (operação de *leasing*),

XII - Pelo que, prevalecendo — como deve prevalecer — a substância sobre a forma, apesar de o IVA não ser devido, tendo sido liquidado, poderá a empresa, aqui impugnante, deduzi-lo,

XIII - De resto, o tratamento contabilístico e fiscal da operação em causa em nada prejudicou ou defraudou a Fazenda porquanto o imposto em causa foi deduzido pela impugnante que efectivamente o pagou à “BESCLEasing”, a qual por sua vez o entregou ao Estado.

XIV - Onde, pelo exposto, manifestamente se impõe a anulação da liquidação adicional de IVA no que respeita às rendas do contrato de *leasing* celebrado com a “BESCLEasing”.

XV - Ao assim não decidir, a douda decisão do Tribunal *a quo* violou, entre outras, as normas dos artigos, a norma do artigo 19º, n.º 3 CIVA.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 197 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. Não se verifica qualquer contraditoriedade entre o aresto em recurso e os acórdãos-fundamento.

2. A AF fez prova do pressupostos legitimadores da sua actuação, pelo que cabia à Recorrente provar a veracidade da operação dita “simulada” o que não fez.

3. A distribuição do ónus da prova adoptada no acórdão em recurso corresponde à jurisprudência assente nessa matéria, jurisprudência de que os acórdãos-fundamento são exemplo.

4. art. 19º, 3 do CIVA aplica-se a operações absoluta e relativamente simuladas, sendo vedado o direito à dedução do IVA decorrente de transacções não correspondentes às efectivamente realizadas pelas partes.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, “por inexistência de oposição de acórdãos”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), pronunciando-se, quer a recorrida, quer a recorrente nos termos que constam de fls. 296 e 297, respectivamente, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Inspecção Tributária procedeu à fiscalização dos exercícios fiscais de 1995, 1996, 1997 e 1998 tendo verificado irregularidades;

2. Na sequência dos factos apurados, a administração fiscal através do documento de liquidação n.º 00308924 liquidou IVA, relativo ao ano de 1997 no valor de 4.998.431\$00, cujo limite de pagamento terminava em 2001.01.31;

3. Pelos documentos n.º 00308912, n.º 00308913, n.º 00308914, n.º 00308915, n.º 00308916, n.º 00308917, n.º 00308918, n.º 00308919, n.º 00308920, n.º 00308921, n.º 00308922, n.º 00308923, no valor respectivamente de 172.892\$00, 168.286\$00, 150.107\$00, 146.283\$00, 142.292\$00, 137.715\$00, 133.568\$00, 131.333\$00, 127.161\$00, 123.251\$00, 119.084\$00 e 115.170\$00 relativos a juros compensatórios;

4. Em 1996 a impugnante negociou a aquisição de 2 máquinas de offset, de 2 a cores com a empresa Interpresa — Sistema Gráfica, Lda. vindo somente a comprar uma máquina;

5. Para proceder ao pagamento, das duas máquinas, celebrou dois contratos de locação financeira um com a empresa BESCLEASING (59.707.500\$00) e outro com COMERCIAL LEASING (58.710.000\$00);

6. O contrato de locação financeira (processo n.º 25830), celebrado com a BESCLEASING tinha a duração de 36 meses, com rendas mensais de 1.861.525\$00 com IVA no valor global de 59.707.500\$00, (fls. 85 a 87 dos autos);

7. No decurso da negociação e após celebração do contrato de locação com a empresa BESCLEASING a impugnante desistiu da aquisição de uma das máquinas de offset, devido a atrasos na entrega da mesma pela Interpresa;

8. A impugnante manteve o contrato de locação com a BESCLEASING e, cujos valores se destinaram ao financiamento da empresa;

9. A impugnante em sede de IRC procedeu à correcção dos custos no entanto não procedeu a qualquer correcção em matéria de IVA;

10. Em 28.6.96 a impugnante comprou uma máquina de offset, 2 cores, à firma Interpresa – Sistema Gráfica, Lda., pelo valor de 58.710.000\$00 acrescido de IVA;

11. Pela Interpresa foi emitida a factura n.º 542, no valor de 58.710.000\$00 na qual foi liquidado IVA de 9.980.700\$00, sendo valor global da factura de 68.690.700\$00 (fls. 83).

12. No mesmo dia (28.06.96) a Interpresa emitiu uma Nota de Crédito n.º 22, com a indicação de desconto comercial de 25.142.300\$00, acrescido de IVA no valor de 4.274.191\$00 referente à factura n.º 542 (fls. 82);

13. Em 17.06.96 a impugnante forneceu à COMERCIAL LEASING, S.A. a máquina Roland 2002 T 08, no valor de 58.710.000\$00 (fls. 90);

14. Em 25.06.96, celebrou com a COMERCIAL LEASING contrato de locação, com duração de 48 meses, com rendas mensais de 1.443.349\$00 com IVA de 245.369\$00 o que perfaz o valor de 1.688.720\$00;

15. Em 27.04.2001 a impugnante deduziu reclamação graciosa;

16. Em 03.06.2002 por despacho do Director de Finanças foi negado provimento mantendo na totalidade o acto tributário;

17. Em 25.06.2002 foi deduzida a presente impugnação;

FACTOS NÃO PROVADOS

Não foi provado que a nota de crédito n.º 22, emitida pela Interpresa, se referia a indemnização decorrente da falta de cumprimento do contrato de compra e venda e compensação dos prejuízos tido pela impugnante.

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 2002, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, nos termos do artº 30º, alínea b') e 284º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 12º da Lei n.º 15/01 de 5/6.

Assim, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos daqueles dispositivos legais, necessário se torna que os acórdãos considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

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

4 – Desde logo importa referir que os acórdãos tidos por fundamento já transitaram em julgado (vide fls. 258 e 272, respectivamente).

Da análise da sua motivação do recurso e dos nºs I a IV das suas conclusões, ressalta à evidência que a recorrente não demonstra, conforme lhe impõe o artº 284º, n.º 3 do CPPT, a existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, rec. n.º 264/04 de 23/6/05).

Com efeito, se se analisar o conteúdo dessas alegações e as respectivas conclusões, é possível constatar que o recorrente não alega nem demonstra a oposição de soluções jurídicas entre os dois arestos, extravasando claramente o âmbito do recurso por oposição de julgados ao alinhar as razões porque discorda da matéria de facto levada ao probatório, alegando factos em sentido não coincidente com os que ali constam.

Ora e como é sabido, a esta formação do STA não compete sindicar a matéria de facto fixada pelas instâncias (cfr. artº 21º, n.º 3 do ETAF/84, aqui aplicável).

Por outro lado e no que à questão do ónus da prova das deduções indevidas de IVA diz respeito, da análise dos arestos em confronto, facilmente se conclui que ambos assentam numa mesma perspectiva: é à Administração Fiscal que cabe demonstrar não só a existência da declaração formal fundamentadora do seu juízo quanto à existência de deduções de IVA superiores às devidas (fundamentação formal), como a pertinência desse juízo, pela enunciação de elementos fáctico-jurídicos aptos a convencerem sobre a adequação e correcção desse juízo, isto é, pela enunciação de indícios objectivos, sólidos e consistentes, de que as operações referidas nas facturas cujo IVA foi deduzido são simuladas (fundamentação material ou substancial) e ao contribuinte a prova de que, não obstante aqueles indícios sérios, a operação económica titulada pela factura se realizou, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer.

Só que, no acórdão recorrido, decidiu-se que a impugnante não tinha provado “que a nota de crédito n.º 22 dissesse respeito ao pagamento de uma indemnização paga pela Interpresa pelo atraso na entrega das máquinas e pelos prejuízos causados sendo que tinha o ónus de provar tal facto”.

E no acórdão tido por fundamento concluiu-se que “o acto não assenta em fundamentos sólidos que permitam com razoável certeza concluir que aquelas facturas não correspondem a transacções reais... Não tendo a AT feito provas do bem fundado da formação do seu juízo, a questão relativa à legalidade do seu agir terá de ser resolvida contra ela...”.

Sendo assim e neste segmento, não é possível ter-se por verificada a necessária oposição, à falta de alegação idónea para o efeito e por total ausência de um dos seus pressupostos.

5 – Por outro lado e quanto à questão da operação simulada, no acórdão recorrido estava em causa uma situação em que embora a operação económica se tivesse realizado, os acordos de locação financeira destinaram-se, não à compra de máquinas, mas, total ou parcialmente, a financiar a recorrente.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento estava em causa uma situação em que a operação comercial titulada pela factura emitida por Eduardo Oliveira e Silva não correspondia à realidade.

Não há, assim, uma total identidade entre as situações fácticas controvertidas, o que parecia afastar, desde logo, a alegada oposição de acórdão por falta de um dos seus pressupostos.

Porém, tem vindo a doutrina e a jurisprudência desta Secção do STA a entender que, para haver oposição de acórdãos, não é exigível uma total identidade dos factos, mas apenas que eles sejam subsumíveis às mesmas normas legais.

Neste sentido, pode ver-se Jorge Sousa, in CPPT anotado, Vol. II, 5ª ed., págs. 808 e 809 e, por todos, o acórdão do Pleno desta Secção do STA de 9/7/97, in rec. n.º 20.641.

Ora e como vimos, é o que acontece no caso em apreço, já que ambas as situações têm subsunção na previsão do artº 19º, n.º 3 do CIVA.

Todavia, a verdade é que os arestos em confronto não divergem quanto à solução jurídica adoptada para a sua resolução, na sequência da interpretação do predito artº 19º, n.º 3.

Assim e no aresto recorrido decidiu-se que “porque se constata que os acordos de locação financeira se destinaram total ou parcialmente a financiar a recorrente podemos concluir que tais contratos acabam por titular operações simuladas total ou parcialmente.

Tal simulação tendo em conta o preceituado no artigo 19/3 do CIVA é impeditiva da dedução do IVA pretendida”.

E acrescenta que, resulta da interpretação daquela norma, quer da sua letra, quer do seu espírito, ela é abrangente “quer das operações meramente simuladas no sentido que encobrem outras operações quer daquelas que apenas foram tituladas mas não têm existência real”.

No acórdão fundamento decidiu-se que, face ao que foi demonstrado nos autos, estando em causa a utilização de facturas falsas é patente a violação, além do mais, do disposto no referido preceito legal.

Sendo assim, os dois arestos em confronto aplicaram, do mesmo modo, a mesma norma jurídica: o artº 19º, n.º 3 do CIVA.

E aplicaram-na do mesmo modo, em consequência de interpretação jurídica uniforme.

Pelo que não se verifica, também, a alegada oposição de acórdãos.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 200 e a procuradoria em 60%.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Recurso Judicial – Oposição de Acórdãos – ETAF de 2002.

Sumário:

- I — Aos processos iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2004 é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002.*
- II — São pressupostos expressos dos recursos para o Pleno, por oposição de acórdãos, que se trate do mesmo fundamento de direito (o que envolve estar-se perante situações fácticas substancialmente idênticas), que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução expressa oposta.*
- III — Inexiste oposição se, com referência à aplicação de rácios no âmbito da avaliação indirecta da matéria colectável, o aresto recorrido aplicou o rácio relativo ao ano em causa, e o acórdão fundamento aplicou um rácio relativo a outro ano, sem fundamentar tal aplicação.*

IV — Em tal circunstancialismo, não se está perante a mesma situação fáctica, devendo consequentemente o recurso ser julgado findo.

Processo n.º 468/03-50.

Recorrente: Carlos Manuel Figueira Ribeiro Santos Calisto.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

Carlos Manuel Figueira Ribeiro Santos Calisto vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo – Sul, que negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios referente ao ano de 2001.

Formulou as seguintes conclusões:

a) Para que se verifique a oposição de acórdãos invocada pelo Recorrente como fundamento do presente recurso, impõe-se a demonstração que o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perfizeram, de forma expressa, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, e perante a identidade de situações de facto.

b) Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e Acórdão fundamento está a fixação de matéria colectável com recurso a métodos indirectos, na sequência de uma acção inspectiva, com recurso a rácios fixados para os anos ou exercícios anteriores, sem que a Administração tributária tenha fundamentado o recurso ao rácio adoptado em cada caso.

c) Do mesmo modo, em ambos os acórdãos foi discutida idêntica questão de direito, que sinteticamente se prende em saber se a utilização não fundamentada de um rácio não fixado para o ano em questão no apuramento da matéria colectável, determinava a ilegalidade da matéria colectável, assim fixada, e, consequentemente, das liquidações impugnadas com este fundamento.

d) Porém, perante esta mesma questão de direito foram proferidas decisões opostas pelos Acórdãos em confronto.

e) Com efeito, no Acórdão recorrido foi sufragado o entendimento de que a Administração tributária, ao abrigo do artigo 77.º da Lei Geral Tributária, não está obrigada à demonstração que o critério por si adoptado no apuramento do rendimento colectável é o que mais se ajusta à realidade que se pretende demonstrar.

f) Já no Acórdão fundamento conclui-se no sentido da anulação das liquidações impugnadas, com fundamento no facto de ter sido adoptado um critério desadequado/desajustado no apuramento do lucro tributável, dado o rácio adoptado pela Administração tributária ter sido fixado para o exercício anterior, sem que por parte da Administração tenha sido justificado que o exercício dessa actividade nesses dois anos foi de igual ou similar grandeza.

g) Em ambos os acórdãos, os Tribunais pronunciaram-se, expressamente, sobre a questão em apreço, tendo, inclusive, no Acórdão fundamento, a conclusão no sentido da falta de fundamentação do critério adoptado no apuramento do lucro tributável determinado a anulação das liquidações, aí impugnadas.

h) Verificando-se, como acima exposto, a identidade das questões de facto e de direito, e bem assim a oposição de decisões expressas entre os Acórdãos em confronto, encontra-se demonstrada a questão preliminar da oposição de acórdãos, exigida no artigo 284.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Contra-alegando, a Fazenda Pública concluiu pela rejeição do recurso, já que “existe consonância na aplicação do direito mas as situações de facto não são idênticas (...) pelo que não se encontram preenchidos os requisitos para a aceitação do recurso com fundamento em oposição de julgados”.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que o recurso “deve ser julgado findo, já que se não verifica um dos pressupostos do recurso, «identidade factual das situações fácticas em confronto»”.

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

Remete-se, em termos factuais, para a decisão recorrida – artigos 726.º e 713.º, n.º 6, do Código de Processo Civil.

Como refere JORGE DE SOUSA, *CPPT 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”.

O presente processo de oposição iniciou-se depois de 1 de Janeiro de 2004, pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002 – cfr., desenvolvidamente, sobre o tema, o Acórdão do Pleno desta Secção, de 26 de Setembro de 2007 – recurso n.º 0452/07.

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

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

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 TCA Sul, de 4 de Dezembro de 2007, e o acórdão fundamento, de 11 de Outubro de 2006, recurso n.º 289/03, do mesmo Tribunal.

Todavia, nos autos, inexistente aquela identidade factual.

Estava em causa, nos dois arestos, a fixação da matéria colectável por métodos indirectos, tendo a Administração Fiscal utilizado, para o efeito, segundo os respectivos relatórios de inspecção e na quantificação de proveitos, o critério do rácio R04, existente no sistema informático da DGCI – Rentabilidade Fiscal da Actividade tendo em conta os exercícios de 1999 a 2001, inclusive – para todo o território nacional.

Todavia, no acórdão fundamento, a Administração Fiscal, na quantificação dos proveitos relativos ao exercício de 1999, extrapolou o rácio relativo ao ano de 1998, por o seu sistema informático ainda não dispor de dados para aquele ano de 1999, não avançando uma única razão por que era de aplicar tal rácio e não o de 1997, por exemplo, ou o de qualquer outro ano, nada tendo vindo fundamentar no sentido de equiparar as condições objectivas do exercício do respectivo ramo de actividade comercial, com igual ou idêntica expressão nestes dois anos.

Ora, no acórdão recorrido, não foi efectuada tal extrapolação, pois que, estando em causa o exercício de 2001, a Administração Fiscal utilizou o dito rácio que tinha em conta os exercícios de 1999 a 2001 inclusive, pelo que considerou que tal critério cumpriu os objectivos visados na medida em que era um critério objectivo, referenciado ao sector de actividade em causa, no todo nacional e aferido pela mediana, sublinhando que tal critério teve por baliza temporal o triénio abrangido pela acção inspectiva em causa, sendo assim óbvio que não teve que efectuar, na fundamentação, qualquer transposição de um ano para o outro.

E, conseqüentemente, também não tinha de fundamentar por que razão aplicava tal rácio em contraponto com outros, pois que directamente referente ao ano em causa – 2001.

Falece, assim, a invocada oposição.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 200,00 e procuradoria em 5%.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Nulidade de sentença. Oposição de Acórdãos.

Sumário:

- I — *A sentença é nula, nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, quando o juiz deixa de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto - cf. art. 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal – de resolver todas as questões que tenham sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.*
- II — *Não se verifica omissão de pronúncia se, em recurso por oposição de acórdãos, ele é julgado findo, à míngua da mesma oposição, não tendo, assim, o tribunal de pronunciar-se sobre a ali invocada “interpretação inconstitucional” dos artigos 37.º e 99.º do CPPT.*

Processo n.º 509/08-50.
 Recorrente: Metais Ferreira, Ferreira & Soares, Lda.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Metais Ferreira, Ferreira & Soares, Lda., vem arguir a nulidade do acórdão do Pleno do STA de 19 de Novembro de 2008 – recurso n.º 509/08, por omissão de pronúncia.

Tal aresto julgou findo o recurso por oposição de acórdãos por considerar que não se verificava a invocada oposição.

A recorrente alega, em síntese, que “para além da questão de oposição de acórdãos, suscitou outra questão: interpretação inconstitucional” dos artigos 37.º e 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (...) sendo que o acórdão reclamado, sobre ela, “não se pronunciou nem tomou conhecimento”.

Por sua vez, a Fazenda Pública sustenta que, tendo sido “dado por findo o recurso, nos termos do artigo 284.º, n.º 5, do CPPT”, por “não existi[r] a propugnada oposição”, “o Pleno da Secção do STA não poderia ter conhecido da interpretação dos artigos 37.º e 99.º do CPPT, por ser questão que se encontrava fora do objecto do recurso”.

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

A recorrente vem suscitar a nulidade por omissão de pronúncia relativamente à questão da inconstitucionalidade da interpretação que o Tribunal Central Administrativo Norte faz dos artigos 37.º e 99.º do CPPT.

(...) Afigura-se-nos que a apreciação desta questão extravasa o âmbito do recurso por oposição de julgados que é tão só de dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, na perspectiva da sua imediata aplicação ao caso concreto.

Ademais é imprescindível, que ocorra a apontada oposição.

Na falta dela, nada se pode apreciar. O poder jurisdicional do tribunal de recurso, quando não haja oposição, esgota-se com a afirmação da respectiva falta (vide neste sentido Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Novembro de 2006, recurso 1177/04 e de 6 de Março de 2008, recurso 147/07). Foi o que aconteceu no caso sub judice, pelo que se entende que não ocorre a alegada omissão de pronúncia.

E, corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. artigo 660.º, n.º 2, daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Ora, não é tal a situação nos autos, uma vez que no acórdão reclamado, se decidiu não haver oposição, tendo, conseqüentemente, o recurso sido dado por findo, nos expressos termos do artigo 284.º, n.º 5, do CPPT.

Pelo que, não pôde o tribunal pronunciar-se sobre a alegada “interpretação inconstitucional” dos artigos 37.º e 99.º do CPPT, por, para tal, não estar legitimado.

Na verdade, a existência de oposição constitui um requisito de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tanto que, à míngua respectiva, ele é logo considerado findo – artigo 284.º, n.º 5, do CPPT.

É que a lei não prevê, agora, ao contrário do que acontecia anteriormente no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984, a fase do seguimento do recurso em que, após o tribunal (ou formação) recorrida apreciar os consabidos requisitos gerais de admissibilidade – admissibilidade *stricto sensu*, extemporaneidade e legitimidade -, cumpria ao tribunal *ad quem* apreciar a existência de oposição.

Agora, nos precisos termos daquele artigo 284.º, todo o processamento corre no tribunal recorrido, incluindo a respectiva reclamação para a conferência, se necessária.

Assim, não sendo admissível o recurso, por inexistência de oposição, não pode conhecer-se de qualquer questão nele equacionada, constitua ou não seu objecto mediato ou imediato.

Certo que o tribunal *a quo* já afirmou a existência da predita oposição.

Mas a verdade é que tal “decisão” não vincula o tribunal superior, que, de novo e sem qualquer dependência, deve apreciar a oposição.

E a respectiva decisão, positiva ou negativa, reporta-se sem dúvida à originária, que confirma ou substitui.

Pelo que se está ainda na fase liminar do recurso, não no seu seguimento: decidida a oposição em sentido negativo, pode, pois, afirmar-se – permita-se o *modus dicendi* para melhor compreensão – que a respectiva porta continua fechada, nada obstando a efectivação da alegação final prevista no artigo 284.º, n.º 5, *in fine*, do CPPT, uma vez que esta, na prefigurada hipótese, é totalmente despicienda, não sendo tomada em consideração na definição do aludido requisito de admissibilidade do recurso.

Pelo que não podia o STA ter conhecido da invocada “interpretação inconstitucional”.

Cfr., por mais recentes, o acórdão do pleno de 18 de Fevereiro de 2009 – recurso n.º 720/07, e os acórdãos da secção de 8 de Novembro de 2006 – recurso n.º 01177/04 e de 6 de Março de 2008 – recurso n.º 147/07 e do Pleno de 17 de Dezembro de 2008 – recurso n.º 399/08.

Falecendo, assim, a arguida omissão de pronúncia.

Termos em que, sem necessidade de maiores explanações, se acorda em indeferir a reclamação. Custas pela reclamante, com taxa de justiça de 5 unidades de conta.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Isabel Marques da Silva* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Votei com a declaração anexa).

Declaração de voto

Votei a decisão, mas entendo que, no recurso por oposição de acórdãos regulado no art. 284º do CPPT, a existência de oposição é um requisito de *seguimento* do recurso e não de *admissibilidade*.

O «despacho de admissão do recurso», neste recurso por oposição de acórdãos é o previsto no n.º 2 daquele art. 284º, como resulta do teor expresso do n.º 3 do mesmo artigo.

O despacho previsto no n.º 5 do mesmo artigo, reporta-se ao «*seguimento*» do recurso, que, antes do CPPT, era da competência do Tribunal «*a quo*», e tinha precisamente aquela designação, como resulta do teor expresso dos arts. 22º, alínea b), 24º, alínea c), 30º, alínea c), do ETAF de 1984 e dos arts. 109º, n.º 2, e 111º, n.º 1, alínea e), da LPTA.

Sendo assim, depois de admitido o recurso, há espaço processual para conhecer de questões prévias em relação à segunda decisão, autónoma em relação à decisão de admissão do recurso, que é a do seguimento do recurso.

Porém, no caso em apreço, a questão sobre a qual o Reclamante entende haver omissão de pronúncia não é uma questão prévia em relação à decisão sobre o seguimento ou não do recurso, pelo que não havia que conhecer dela.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Recurso para Uniformização de Jurisprudência. Secção do Contencioso Tributário do TCA. Secção do Contencioso Administrativo do STA. Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA. ETAF 2002.

Sumário:

No Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002, não é admissível recurso para uniformização de jurisprudência, nos termos do artigo 152.º do CPTA, de acórdão da Secção do Contencioso Tributário do TCA, em oposição a aresto da Secção de Contencioso Administrativo do STA.

Processo n.º 595/08-50.

Recorrente: DGAIEC: Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Recorrido: Manuel Fernando Nunes Marques.

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

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

A Direcção Geral das Alfândegas vem, nos termos do artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22 de Maio de 2007, que negou provimento ao recurso que aquela entidade interpusera da sentença que, por sua

vez, “revogou” o acto de indeferimento do recurso hierárquico interposto por Manuel Fernando Nunes Marques, “incidente sobre despacho proferido em reclamação graciosa por este deduzida”.

Concluiu pela procedência do recurso para uniformização de jurisprudência, devendo “ser substituído o acórdão recorrido por outro que não padeça do vício de violação de lei que ao mesmo se imputa”.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público não se pronunciou sobre o mérito do recurso “porque a relação jurídico-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 artigo 9.º, n.º 2, do CPTA (artigo 146.º, n.º 1, do CPTA, 2.º segmento)”.

E, corridos os vistos legais, há que decidir.

O artigo 152.º do CPTA prevê o “recurso para uniformização de jurisprudência, quando, sobre a mesma questão fundamental de direito, exista contradição” entre acórdão do TCA e outro anteriormente proferido pelo mesmo tribunal ou pelo STA – alínea *a*) – ou entre dois acórdãos do STA.

Trata-se da concretização processual da competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário prevista no artigo 27.º, n.º 1, alínea *b*), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002.

Ora, a recorrente invoca como acórdão fundamento, quanto à questão da legalidade do envio da petição de reclamação, através de telecópia, o aresto da Secção do Contencioso Administrativo do STA, de 2 de Maio de 1996 – recurso n.º 28.904.

Mas tal não é possível.

O artigo 29.º do mesmo ETAF estabelece a competência do Plenário: “conhecer dos conflitos de jurisdição entre tribunais administrativos de círculo e tribunais tributários ou entre as secções de contencioso administrativo e do contencioso tributário”.

Temos, assim, que o novo ETAF não prevê qualquer competência para conhecer de recursos, por oposição de acórdãos, das secções do contencioso tributário e administrativo, do STA.

Na verdade, estando em causa acórdãos das duas secções, a respectiva oposição só podia ser equacionada por uma formação mista, integrando elementos das secções tributária e administrativa já que, na circunstância, o tribunal se pronuncia “sobre a mesma questão fundamental de direito” pelo que a respectiva competência só podia ser do plenário – cfr. artigo 28.º do ETAF.

Como acontecia com o ETAF de 1984, na redacção do Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, pois que o seu artigo 22.º, alínea *a*), justamente previa recurso para o Plenário, nomeadamente de acórdãos das secções, proferidos ao abrigo das alíneas *a*) dos artigos 24.º e 30.º, isto é, das secções do contencioso administrativo e tributário.

Cfr. o acórdão do STA de 10 de Setembro de 2008, recurso n.º 768/07.

Verifica-se, assim, não ser admissível recurso por oposição de julgados, para uniformização de jurisprudência, da Secção do Contencioso Tributário e do Contencioso Administrativo do STA.

Mas, assim sendo, é de extrapolar tal doutrina para o caso dos autos em que o acórdão recorrido é da Secção do Contencioso Tributário do TCA e o aresto fundamento é da Secção do Contencioso Administrativo do STA, em paralelo com o disposto na alínea *a*)” do referido artigo 22.º que atribuía ao Plenário competência para conhecer “dos recursos de acórdãos das Secções do Tribunal Central Administrativo proferidos em último grau de jurisdição que, na hipótese prevista na alínea *a*), perfilhem solução oposta à de acórdão de diferente secção do mesmo tribunal ou de diferente secção, ou do respectivo pleno, ou do plenário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Pelo que, em tal medida, o recurso não é admissível, e, conseqüentemente, dele se não pode tomar conhecimento.

Quanto ao mais:

A recorrente pretende igualmente verificar-se contradição de julgados entre o dito aresto recorrido e o da secção do Contencioso Tributário do STA, de 16 de Outubro de 1996 – recurso n.º 20.236, quanto à questão da (des)continuidade do prazo para a reclamação, no caso de o prazo para pagamento do imposto ser retardado por efeito de tolerância de ponto.

Ora, são requisitos do recurso previsto no dito artigo 152.º:

- Contradição entre os arestos recorrido e fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

- A decisão recorrida não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

E sobre aquela contradição – cfr. o acórdão do STA, 1.ª secção, de 29 de Março de 2006, recurso n.º 1065/05 – devem seguir-se os critérios já firmados no domínio de vigência do ETAF e da LPTA, sendo, assim, de exigir 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 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.

Ora, o aresto recorrido assentou, em sede factual, que:

1 – Em 16.12.2003, o recorrente foi notificado da liquidação adicional de imposto aduaneiro relativo à importação de uma embarcação de recreio, em resultado da revisão oficiosa do D.A.U. processado na Alfândega de Alcântara Norte, cujo termo de pagamento voluntário se reportava ao 10.º dia após a sua notificação ao interessado – cfr: “Notificação para pagamento” junto a fls. 15 a 29 dos autos e art. 1.º da p.i., de fls 2 dos autos.

2 – Em 25.03.2004, enviou telefax aos serviços aduaneiros competentes, tendo sido recebida nessa data, em que deduz reclamação do acto tributário referido em 1, tendo procedido ao envio por simples carta postal de uma cópia da petição de reclamação, em 26.03.2004 – cfr: parecer da DSCJC da DGAIEC e Despacho do SEAF, a fls. 10 a 14 dos autos.

3 – Em 15.06.2004, foi proferida decisão de rejeição da reclamação graciosa referida em 2, proferida pela Directora-Geral da DGAIEC, com fundamento em extemporaneidade do requerimento apresentado pelo reclamante – cfr: fls. 33 a 39 do PA apenso.

4 – Em 22.09.2004, deu entrada nos serviços aduaneiros competentes o recurso hierárquico da decisão de rejeição de reclamação graciosa referida em 3, o qual mereceu despacho proferido pelo Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em 22.10.2004, de indeferimento do recurso, com base no entendimento vertido na Informação n.º 111/2004, que se fundamenta na intempestividade daquela impugnação administrativa, a qual foi notificada ao interessado – cfr: petição de recurso de fls. 45 a 49 e parecer e despacho proferidos sobre o mesmo, de fls. 65 a 69, do PA apenso e fls. 8 e 9 dos autos.

- No dia 26 de Dezembro de 2003 ou em alternativa no dia 2 de Janeiro de 2004 foi concedida tolerância de ponto aos funcionários do Estado através do despacho n.º 24736/2003, do Senhor Primeiro Ministro de Portugal, publicado no Diário da República, II Série, n.º 296, de 24.12.2003.

Face ao que equacionou a questão de saber se a predita tolerância de ponto determinava a alteração do prazo para dedução da reclamação.

No ponto, todavia, logo afirmou que a decisão recorrida merece confirmação, sendo que esta, a tal propósito, se tinha limitado a afirmar que “o prazo de reclamação graciosa se esgotou no dia 25-03-2006”.

E o acórdão fundamento, ao contrário, decidiu que a tolerância de ponto, relevante em termos do prazo do pagamento do imposto, é inócua, todavia, quanto à contagem do prazo de impugnação.

Mas tal oposição não é relevante, no caso dos autos, pois tal entendimento leva, em linha recta, à conclusão de que efectivamente o prazo para apresentação de reclamação se concluiu em 25 de Março, data em que foi efectivamente recebida a telecópia da petição respectiva, nos serviços aduaneiros.

Todavia, a relevância desta não pode aqui ser apreciada mercê da predita inadmissibilidade do recurso quanto a tal questão.

Aliás, a decisão recorrida, como resulta expresso do último parágrafo de fls. 158, nem sequer apreciou, por desnecessária, a questão do “envio da telecópia em 25/03/2004”.

Tem, pois, de ter-se por definitivamente admitido que a telecópia é relevante para efeitos de tempestividade da reclamação, assim justamente apresentada no último dia do prazo.

Ou, de outro modo: a recorrente aceita, como decidiu a sentença, que o último dia do prazo foi 25 de Março de 2004, sendo ora indiscutível, nos preditos termos, a validade da telecópia recebida no mesmo dia, pelo que a reclamação é tempestiva.

Termos em que se acorda:

a) Não tomar conhecimento do recurso, quanto à oposição com o dito aresto da Secção do Contencioso Administrativo do STA;

b) Negar-lhe provimento, no mais.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — Domingos Brandão de Pinho (relator) — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — António Francisco de Almeida Calhau — Isabel Marques da Silva — António José Martins Miranda de Pacheco — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Processo n.º 914/07-50.

Recorrente: Aglaia — Comércio de Mobiliário, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 — Aglaia - Comércio de Mobiliário, Lda, melhor identificada nos autos, não se tendo conformado com o acórdão de fls. 419 e segs. que julgou findo o recurso que havia interposto do acórdão do TCA Norte, por não haver oposição de acórdãos, veio a fls. 435 e segs. requerer a sua reforma, nos termos do disposto nos artºs 669º, n.º 2 e 716º do CPC.

Tal requerimento foi indeferido pelo acórdão de fls. 454 e segs., na medida em que não se encontravam preenchidos os pressupostos para a requerida reforma.

Inconformada e com os fundamentos que constam de fls. 465 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, vem agora requerer a convolação do referido requerimento de reforma de acórdão em pedido de aclaração do mesmo, nos termos e para os efeitos do disposto no artº 669, n.º 1, alínea a) do CPC.

A Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 476 e segs., que aqui também se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pelo seu indeferimento.

O Ministério Público não emitiu parecer, uma vez que “não intervêm na tramitação do incidente de aclaração de Acórdão...”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Podemos já adiantar que a requerida convolação não é possível, no caso em apreço.

Com efeito, dispõe o artº 669º, n.º 1, alínea a) do CPC que qualquer das partes pode requerer no tribunal que proferiu a sentença “o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha”.

Por outro lado, tem vindo esta Secção do STA a entender que só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes (vide, por todos, Acs. de 12/1/00, in rec. n.º 13.491 e de 10/5/00, in rec. n.º 22.648).

Ensina, porém, o Prof. Alberto dos Reis, in CPC anotado, vol. V, pág. 151 e 153, que “a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos...”

Para poder ser entendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão das sentença...

Quando o que se pede não é uma alteração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso”.

3 — No caso em apreço, da análise do requerimento de fls. 465 e segs. ressalta à evidência que a requerente mais não faz do que demonstrar o seu inconformismo ou discordância perante os termos em que a questão jurídica nuclear foi apreciada e decidida no acórdão.

E daí que, por um lado, não se aceite que se qualifique essa divergência como consubstanciando uma ambiguidade ou obscuridade do acórdão, antes prefigurando um erro de julgamento, como ali se decidiu.

Por outro, nenhuma referência ali é feita no sentido de demonstrar em que medida alguma passagem do mesmo aresto seja ininteligível ou se preste a interpretações diferentes.

Assim, o pedido de convolação do requerimento de reforma do acórdão em pedido de aclaração do acórdão não pode obter merecimento, uma vez que é inidónea a petição para o efeito.

5 — Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 5 Ucs.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (Relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 25 de Março de 2009.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos.

Sumário:

Inexiste oposição, devendo o recurso ser julgado findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º do CPPT, se não se verificam identidade substancial das situações fácticas em confronto e divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

Processo n.º: 948/08-50.

Recorrente: Erika Waltraub Ilse Hollmann.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – Erika Waltraud Ilse Hollmann, com os sinais dos autos, vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que manteve o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa de 23/10/2007 que determinou o prosseguimento do processo de execução fiscal que tinha por objecto a cobrança coerciva da dívida de imposto sucessório devida por óbito do seu marido, por si impugnada, por oposição com o aresto do TCAN de 27/3/2008, proferido no processo n.º 1832/07, formulando as seguintes conclusões:

1.^a- De acordo com o duto acórdão fundamento, a interposição de impugnação judicial com efeito suspensivo, nos termos do artigo 103.º, n.º 4 do CPPT, obsta à instauração de processo de execução fiscal, antes de o impugnante ser notificado pelo tribunal para prestar garantia, órgão competente para o efeito.

2.^a- Já de acordo com o duto acórdão recorrido, pelo contrário, se o tribunal não tiver notificado o impugnante para prestar garantia, basta que o órgão de execução o faça em sede de execução fiscal para que fique sanada a falta do tribunal na impugnação.

3.^a- A reclamação judicial do despacho que determina o prosseguimento do processo de execução fiscal, deduzida com fundamento em prejuízo irreparável, suspende o processo respectivo, designadamente a necessidade de prestação de garantia no processo de execução.

4.^a- Só se, uma vez notificado pelo tribunal para prestar garantia nos termos e para os efeitos do artigo 103.º, n.º 4, o impugnante o não fizer, é que fica prejudicado, *ex tunc*, o efeito suspensivo da impugnação.

5.^a- A interposição de impugnação judicial com efeito suspensivo suspende o prazo de cobrança voluntária em curso à data da sua propositura, impedindo que se verifique a mora do contribuinte e a instauração do processo executivo pelo órgão de execução.

6.^a- A garantia a prestar no processo de impugnação incide unicamente sobre o tributo impugnado, e não sobre juros de mora ou custas do processo de execução.

7.^a- Não é, assim, indiferente que a garantia seja determinada pelo tribunal, nos termos do artigo 103.º, n.º 4 do CPPT, ou pelo órgão de execução fiscal, nos termos do artigo 169.º, n.º 2 do CPPT.

Contra-alegando, vem a representante da Fazenda Pública dizer que:

1- Pelo confronto efectuado verifica-se que existem diferenças fundamentais quanto às situações factuais subjacentes aos acórdãos em confronto porque:

No **Acórdão recorrido**

Da situação de facto, por atenção à ampliação do probatório efectuada, resulta que notificada a ora reclamante já na pendência **da presente reclamação para prestar garantia não o fez. É este aspecto particular que levou a decisão sumária a considerar que** “a decisão de instauração de execução ainda que tomada prematuramente não deve agora ser revogada sob pena de este tribunal determinar a prática de um acto inútil que poderia no momento seguinte ser ripristinado, exactamente, porque verificando-se agora que não foi prestada garantia a qualquer momento poderia ser instaurada a execução”;

Outro seria o desfecho da decisão sumária relativo ao pedido da reclamante se não tivesse sido notificada entretanto a ora reclamante para prestar garantia como decorre da própria decisão.

No **Acórdão fundamento**

Consta da factualidade dada como provada que, em **2007.07.19**, na sequência do despacho do Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças, de 2007.06.26, o Reclamante/executado veio aos autos de execução **juntar uma garantia bancária**, com o n.º PB 101/2007 do BANCO PORTUGUÊS DE INVESTIMENTO, SA, no valor de € 4.511,00;

Assim, o Acórdão fundamento não se ocupa de objecto idêntico ao do duto Acórdão recorrido.

2- Admitindo-se, **sem conceder**, que se verifique oposição de julgados entre o duto acórdão recorrido e o acórdão fundamento, ainda assim o ora posto em crise deverá ser mantido por conter uma decisão que em nada viola qualquer norma legal, antes constitui uma rigorosa aplicação dos preceitos legais aplicáveis ao caso.

Sobre a controvertida questão dispõe o n.º 4 do artigo 103.º do CPPT que: *“A impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos n.ºs 1 a 5 e 9 do artigo 199.º”*.

Do citado dispositivo legal resulta, inequivocamente, que só com a efectiva prestação de garantia pelo contribuinte é que este poderá beneficiar das legais consequências dela resultantes.

No mesmo sentido cfr. o disposto no n.º 2 do artigo 52.º da LGT, onde se estipula que a prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias é a única causa de suspensão da execução, ainda que contra a liquidação tenha sido deduzida impugnação.

Prender que a mera interposição de impugnação judicial seja, desde logo coberta, desde a data da respectiva interposição, pelo efeito suspensivo, ainda que a instauração do correspondente processo de execução fiscal possa resultar da impossibilidade não imputável ao sujeito passivo da prestação de garantia, é, no mínimo, violador quer da própria norma procedimental em análise – n.º 4 do artigo 103.º do CPPT – quer do disposto nos n.ºs 1 e 2 da LGT.

A interpretação defendida no douto acórdão fundamento, para além de não lograr obter um mínimo de correspondência com a letra e o espírito das acima aludidas disposições legais, também pode originar a frustração dos créditos tributários, deixando a AT paralisada à espera que os bens penhoráveis desapareçam.

O que, face à indisponibilidade dos créditos fiscais e em nome do interesse público, não pode ser defensável.

Por outro lado, reitera-se a posição assumida no douto acórdão recorrido relativamente à falta de lesividade do despacho reclamado.

Ainda, pois, que se admita qualquer oposição de julgados entre o acórdão recorrido e algum dos acórdãos fundamento – e segundo a nossa apreciação tal oposição não existe – aquele douto acórdão deve ser mantido porque faz uma correcta e rigorosa aplicação da lei ao caso em questão.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que não se verificam os pressupostos do recurso de oposição de julgados, ou seja, identidade substancial das situações fácticas em confronto e divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, pelo que o presente recurso deve ser julgado findo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É a seguinte a matéria de facto fixada:

1. Por ofício de 01/06/2007, foi a Reclamante notificada da liquidação de imposto sucessório devido por óbito de C ..., para no prazo de oito dias declarar se prefere pagar o imposto a pronto ou em prestações (cfr. doc. junto a fls. 49 dos autos).

2. Em 20/07/2007, deu entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa uma p.i. impugnando-se a liquidação identificada no ponto anterior (cfr. doc. junto a fls. 10 e 11 dos autos).

3. Em 23/07/2007, deu entrada no Serviço de Finanças ... um requerimento da Reclamante, informando que impugnou a liquidação de imposto sucessório, solicitando que se dê por suspensa a respectiva cobrança (cfr. doc. junto a fls. 51 dos autos).

4. No Serviço de Finanças ... corre termos o processo de execução fiscal n.º ..., autuado em 02/08/07, para a cobrança da quantia de € 2.726.688,95, correspondente a dívida de Imposto sobre Sucessões e Doações, na qual é executada E..., devido por óbito de C ..., falecido em 1998/11/30, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 31/07/2007 (cfr. doc. junto a fls. 1 a 6 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos).

5. Em 17/08/2007, a ora Reclamante foi citada no âmbito do processo de execução fiscal supra identificado (cfr. doc. junto a fls. 7 e 52 dos autos).

6. Por requerimento entrado no Serviço de Finanças ... em 23/08/2007, a ora Reclamante solicitou a extinção do processo de execução fiscal, em virtude de, dentro do prazo de pagamento, ter sido intentada uma impugnação judicial (cfr. doc. junto a fls. 9 dos autos).

7. Em 28/09/2007, foi proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de ... o seguinte despacho: *“Vistos os autos, designadamente o teor da antecedente informação, que aqui dou por integralmente reproduzida, verifica-se que a instauração da execução fiscal se apresenta prematuramente efectuada, já que foi em tempo solicitada a suspensão da cobrança do imposto, na sequência de impugnação judicial apresentada com pedido, igualmente, de fixação de valor para efeitos de garantia. Assim, determino a anulação da respectiva Certidão de Dívida, declarando-se extinta a presente execução fiscal, nos termos do art.º 270.º do CPPT. Notifique-se.”* (cfr. doc. junto a fls. 12 dos presentes autos).

8. Em 23 de Outubro de 2007, foi proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de ... o seguinte despacho: *“Vistos os autos e porque se constata que o meu despacho de 28/09/2007, a fls. 12, devidamente notificado ao interessado em 4/10/2007, se encontra ferido de ilegalidade, uma vez que, apesar da impugnação judicial apresentada pela executada, não ocorrem as circunstâncias que impedem a instauração da execução fiscal por falta de pagamento do imposto na fase de cobrança voluntária, revogo-o ao abrigo do disposto nos art.ºs 138.º e 141.º, n.º1 do Código de Procedimento Administra-*

tivo. Consequentemente, dou sem efeito a extinção do Processo de Execução Fiscal n.º ... nos moldes ali preconizados e determino a reactivação do mesmo a partir da fase de “Certificação de Processo”. Notifique-se.” (cfr. doc. junto a fls. 22 dos autos).

9. Por ofício de 25/10/2007, foi a ora Reclamante notificada do despacho identificado no ponto anterior (cfr. doc. junto a fls. 23 a 25 dos autos).

10. Por despacho de 29/10/2007, foi determinado que a garantia bancária a prestar pela Reclamante seria no montante de € 3.544.946,83 (cfr. doc. junto a fls. 27 e 28 dos autos).

11. Em 5/11/2007, deu entrada no Serviço de Finanças ... a petição inicial de Reclamação (cfr. carimbo apostado na fls. de rosto – fls. 32 e segts. dos autos).

12. A Reclamante foi notificada do despacho mencionado em 10. em 31/10/2007, data posterior à data do despacho reclamado (fls. 28 a 30 dos autos).

13. Em 27/05/2008 a instâncias do TCAS o Serviço de Finanças ... informou que não foi prestada a garantia bancária referida supra em 10..

III – Vem o presente recurso interposto, nos termos do artigo 284.º do CPPT, do acórdão de 15/7/2008 do TCAS por oposição com o acórdão de 27/3/2008 do TCAN.

O 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 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.

Estabelece o art.º 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002 que cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer de «recursos para uniformização de jurisprudência», não se indicando quais os recursos abrangidos por essa designação.

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

No entanto, como se disse no acórdão de 17/12/2008 do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA, “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.

Porém, não se estabelecendo neste art. 284.º do CPPT os requisitos dos recursos a que ele se refere terá de fazer-se apelo ao art. 152.º do CPTA, como legislação subsidiária nesta matéria, atenta a natureza do caso omissis [art. 2.º, alínea c), do CPPT], conclusão esta que é reforçada pelo facto de serem estes os únicos recursos do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal a que é dada a designação de «recursos para uniformização de jurisprudência» e por isso, é necessariamente a eles que se reporta o art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002, na parte em que o contencioso tributário não contém normas especiais.

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

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

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

Assim, são aplicáveis a estes recursos por oposição de acórdãos, depois das regras deste art. 284.º, as regras gerais que constam dos arts. 280.º e 282.º do CPPT (Este último inclui mesmo na sua epígrafe a expressão «Regras gerais»).

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, 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 recorrido, não é questionada a legitimidade da Recorrente e foi seguida a tramitação adequada prevista no referido art. 284.º.

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

É que, não obstante o relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA que tal decisão não só não faz caso julgado como não impede ou desobriga o tribunal de recurso de a apreciar.

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

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

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 15/7/2008, e o acórdão fundamento do TCAN, de 27/3/2008.

Todavia, nos autos, inexistente aquela identidade factual.

Certo que se trata igualmente nos dois arestos da interpretação e aplicação do artigo 103.º, n.º 4 do CPPT.

Todavia, no acórdão recorrido, o que está verdadeiramente em causa é a inutilidade da revogação do despacho de instauração da execução, ainda que esta tenha sido instaurada prematuramente, pois que, não prestada garantia, a qualquer momento poderia ser instaurada a execução.

Já no acórdão fundamento, uma vez que já se mostrava prestada garantia, não se pôs a questão da referida inutilidade.

Aliás, da exposição da fundamentação do acórdão recorrido (v. fls. 199 e segts.) ressalta expressamente ter a decisão da 1.ª instância feito uma correcta interpretação do disposto no artigo 103.º, n.º 4 do CPPT, a qual é coincidente com a que foi dada pelo acórdão fundamento.

Assim, os dois arestos convergem na questão de direito: pedida a prestação de garantia, não pode instaurar-se a execução.

Não se verificam, pois, os alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados, ou seja, identidade substancial das situações fácticas em confronto e divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes 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, 25 de Março de 2009. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.

Acórdão de 25 de Março de 2009.**Assunto:**

Recurso Jurisdicional. Oposição de acórdãos.

Sumário:

Inexiste oposição, devendo o recurso ser julgado findo – artigo 284.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – se não são coincidentes as questões decididas no aresto recorrido e nos invocados como fundamento.

Processo n.º 1013/08-50

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Urbalgarve II - Turismo e Construções, S.A.

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

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

A Fazenda Pública vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul, que negou provimento ao recurso que a mesma havia interposto da sentença que, por sua vez, julgou prescrita a dívida exequenda procedente de imposto de sisa.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

a) Existe oposição entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos fundamento pelo que o presente recurso deverá ser aceite prosseguindo nos termos legais.

b) Com efeito, a interpretação, quanto à admissibilidade de sucessivos factos interruptivos da prescrição, acolhida no douto Acórdão do STA, proferido nos autos, em 7 de Maio de 2008 (proc. 57/08) e a interpretação, quanto à relevância de factos posteriores ao primeiro, acolhida no douto Acórdão do STA, proferido nos autos, de 16 de Janeiro de 2008 (proc. n.º 0451/07), encontra-se em oposição com a interpretação efectuada, em circunstâncias idênticas, pelo douto Acórdão recorrido;

c) A interpretação acolhida nos acima referidos douts Acórdãos-fundamento é a que está de acordo com a letra e o espírito da lei;

d) Admitir, no processo tributário, a existência de um único facto interruptivo da prescrição das obrigações tributárias, quando o respectivo prazo tem sido reduzido de forma drástica, ao longo de pouco mais de uma década, é convidar os contribuintes a tentarem todos os meios de litigância esperando encontrar no percurso uma entidade, designadamente judicial, que, pela impossibilidade de resolver todos os casos rapidamente demore o processo mais de um ano;

e) Deverá o acórdão recorrido ser revogado e substituído por decisão que aplique a doutrina consagrada nos Acórdãos-fundamento;

f) A interpretação, quanto ao modo de aplicação no tempo dos diferentes regimes prescricionais, acolhida no douto Acórdão do STA, proferido nos autos de 21 de Maio de 2008 (proc. n.º 07/08), encontra-se em oposição com a interpretação efectuada, em circunstâncias idênticas, pelo douto Acórdão recorrido;

g) A interpretação acolhida no douto Acórdão fundamento é a que está de acordo com a letra e o espírito da lei;

h) Com efeito, que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em face da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não determina, a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere a lei que altere o prazo, à sua medida e não aos termos em que se conta, nem tudo o que releva para o seu curso;

i) E a cessação do efeito interruptivo decorrente da aludida paragem da impugnação por mais de um ano, por motivo alheio à impugnante, não é na prática operante, uma vez que é sobrelevado pela relevância autónoma dos factos a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição;

j) Também, a aplicação da LGT - em vigor ao longo do processo - foi efectuada sem ter em conta a própria evolução da redacção da mesma considerando-se que não tinha havido ao seu abrigo quaisquer causas de interrupção ou de suspensão desse prazo, designadamente, a prestação da garantia em 1.2.2006, prevista no art. 49.º n.º 3 da LGT;

l) No caso sub judice, a adopção de idêntica posição à defendida nos douts acórdãos-fundamento traduzir-se-ia, no que se reporta à contagem do prazo de prescrição, de acordo com o disposto nos artigos 48º e 49º da LGT, na atribuição de efeito interruptivo à citação da executada em 01-03-1999, bem como na atribuição de efeito suspensivo decorrente da paragem do processo de execução fiscal em virtude de impugnação com prestação de garantia em 01-02-2006;

m) No mesmo sentido cfr. o Exmo. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa em recente trabalho sob a epígrafe “Notas sobre a aplicação no tempo das normas sobre prescrição da obrigação tributária”, onde refere que, sendo o fundamento da prescrição das obrigações a negligência do credor em cobrar a dívida, não se deixe correr o prazo de prescrição enquanto este credor está legalmente impossibilitado de providenciar no sentido de a cobrança seja efectuada, e que o regime de interrupção da prescrição previsto na redacção inicial da LGT nem será essencialmente diferente do que se previa no CPT (para além das diferenças de factos a que é atribuído efeito suspensivo e interruptivo): também na LGT, os efeitos dos factos interruptivos (o instantâneo e o duradouro) cessam com a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, sem prejuízo da relevância autónoma que têm os factos a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição”;

n) Na verdade, a redacção do n.º 3 do artigo 49º da LGT deverá ser tida como clarificadora do direito anterior, querendo significar que num caso de processo de execução em que o contribuinte reclamou e/ou impugnou ou recorreu, prestando garantia para que o processo ficasse suspenso, deve a paragem da execução ser-lhe imputável para efeitos de se manter a suspensão do prazo de prescrição até extinção do processo que causou a suspensão da execução;

o) Na esteira da declaração do Ilustre Desembargador que votou vencido o Acórdão recorrido, entendemos que o n.º 4 do artigo 49º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, “não é inovatória, mas meramente interpretativa, estando tal regime já contemplado no n.º 3 do referido preceito, na redacção inicial, esta sim inovatória. Na realidade, crê-se, só assim, se dará corpo ao princípio da justiça de não penalizar o credor quando ele se mostre diligente e utilize todos os meios que o ordenamento jurídico lhe faculte para obter a satisfação do seu crédito, o que evidentemente sucederia nos casos em que, apesar de tal diligência, o processo ficasse parado por razões que lhe não sejam imputáveis e, contra as quais não lhe sejam facultados meios de reacção. Assim, propendemos no sentido de que a suspensão/paragem do processo executivo constitui um pressuposto à paragem/suspensão do curso do prazo prescricional, em todas as situações elencadas na norma, o que vale por dizer que, ao que aqui nos importa, tal suspensão do processo executivo pressuponha que fosse prestada garantia.”;

p) Com efeito, a ratio da lei será a de que, estando a execução parada por ter sido suspensa nos termos da lei, designadamente por ter sido utilizado um dos meios processuais que conduzem, existindo garantia ou penhora, à suspensão da execução, a obrigação não deve ser declarada prescrita;

q) O absurdo da interpretação se evidencia ainda nos casos em que fique suspenso o procedimento por infracção (criminal ou contra-ordenacional) tributária, à espera da decisão em processo de impugnação, não fazendo qualquer sentido que este venha a extinguir-se por prescrição quando a execução ficou à espera da decisão sobre a relação jurídica tributária;

r) A desproporção da solução defendida nos autos é ainda mais evidente quando as garantias dos sujeitos passivos incluem institutos como a “isenção de garantia” e a “caducidade de garantia”;

s) Nem pode ser invocado o efeito perverso que decorreria do confronto entre os executados que prestaram garantia (cuja dívida não prescreveria) e os que não prestaram garantia (cuja dívida poderia prescrever) porque o efeito perverso (esse sim é que é chocante) a evitar é entre os que pagaram e os que não pagaram, beneficiando o sistema legal (ou judicial) vigente estes últimos e castigando os que cumpriram (embora não concordando com a interpretação da lei);

t) Assim, no caso, não deveria o TCAS ter decidido a extinção do presente processo por prescrição. Ao fazê-lo interpretou incorrectamente os preceitos legais aplicáveis, designadamente os artigos 34º do CPT, 48º e 49º da LGT e aplicou indevidamente a alínea e) do art. 287º do CPC;

u) Deverá o acórdão recorrido ser revogado e substituído por decisão que aplique a doutrina consagrada nos Acórdãos-fundamento.

Não houve contra-alegações.

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, há que decidir.

Em sede factual, vem apurado que:

A) No dia 02/10/97, foi efectuada pela impugnante uma permuta de prédios, a qual origina a liquidação da sisa impugnada.

B) No dia 22/05/98, foi instaurada uma execução fiscal para a cobrar.

C) A qual esteve parada no ano subsequente por facto a que a impugnante foi alheia.

D) No dia 01/02/2006, foi essa execução fiscal suspensa pela prestação de garantia por parte da impugnante.

E) No dia 11/08/98, foi instaurada a presente impugnação.

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.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno - por oposição de julgados 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 Fevereiro de 2008, aclarado por acórdão de 27 de Maio do mesmo ano, e os arestos fundamento, todos do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de Abril de 2008 – recurso n.º 81/08, de 7 de Maio de 2008 – recurso n.º 57/08, de 16 de Janeiro de 2008 – recurso n.º 451/07 e de 21 de Maio de 2008 – recurso n.º 07/08, quanto, respectivamente, à relevância do primeiro facto interruptivo, à admissibilidade de sucessivos factos interruptivos, à relevância de factos posteriores ao primeiro, e quanto ao modo de aplicação no tempo dos diferentes regimes prescricionais.

Ora, o acórdão recorrido decidiu que cada um dos diversos regimes legais, em matéria da prescrição da obrigação tributária, “tem de ser aplicado em bloco, com as suas concretas causas de interrupção ou de suspensão desse prazo, não sendo lícito aproveitar-se o prazo de um dos regimes e aplicarem-se as causas de interrupção ou de suspensão desse prazo, do outro, já que só deste modo a sistematização do respectivo regime faz sentido”, havendo concretamente de “aplicar-se aquele que, em primeiro lugar, se completar”, no caso a Lei Geral Tributária – artigo 49.º, n.º 3, na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho – sendo que, aí, a prestação da garantia em processo de execução fiscal só era fundamento de suspensão do prazo prescricional “em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso”, e, nenhum desses factos tendo ocorrido na vigência da LGT, e tendo o prazo de ser contado continuamente desde a entrada em vigor da mesma lei, a prescrição verificou-se passados 8 anos, em 1 de Janeiro de 2005.

Não equacionou, assim, as questões da relevância do primeiro facto interruptivo e dos factos posteriores nem a admissibilidade dos sucessivos factos interruptivos, pois que simplesmente entendeu que nenhum havia a considerar.

Pelo que, quanto a tais questões, nenhuma oposição se pode verificar.

O ponto é, todavia, mais complexo quanto ao acórdão de 21 de Maio de 2008.

Na verdade, aqui se decidiu que a aplicação de um dos diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais não pode aplicar-se em bloco, pois que o artigo 297.º do Código Civil só se refere à alteração do prazo, sendo que, pelo contrário, “a respeito dos efeitos dos factos a que é atribuído efeito suspensivo ou interruptivo rege o artigo 12.º do CC, nos termos do qual se prescreve que a lei que disponha sobre os efeitos dos factos só visa aqueles que ocorrerem na sua vigência”, pelo que “a suspensão do prazo prescricional previsto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT obsta ao decurso da prescrição durante o período em que se mantiverem as respectivas causas, produzindo os seus efeitos independentemente dos efeitos dos actos interruptivos”.

A contradição é, todavia, aparente.

Na verdade, a fundamentação jurídica do acórdão recorrido acabou por não ter relevância na decisão – não foi *ratio decidendi* desta -, uma vez que concluiu que nenhum facto suspensivo ou interruptivo tinha ocorrido na vigência da aplicável LGT.

Assim, no âmbito da decisão, nenhum efeito proveio daquela aplicação em bloco – como o não teria qualquer aplicação individualizada.

Certo que o acórdão recorrido considerou que a prestação de garantia ocorrida no domínio de vigência da LGT mas desacompanhada de qualquer dos itens previstos no artigo 49.º, n.º 3, na redacção da Lei n.º 100/99, ocorridos no domínio do CPT, era totalmente irrelevante, ao passo que o acórdão fundamento entendeu, nos preditos termos, ser relevante a suspensão em causa.

Mas também não há oposição pois que, aí, todos os itens relevantes tiveram lugar no domínio da lei nova, a LGT, ao contrário do que aconteceu no aresto fundamento.

Conclui-se, pois, pela inexistência de oposição relevante.

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

Sem custas.

Lisboa, 25 de Março de 2009. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.



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.
