



DIÁRIO DA REPÚBLICA

25 de Março de 2011

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 3.^o trimestre de 2010

Acórdão de 7 de Julho de 2010.**Assunto:**

Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Identidade substancial das situações fácticas em confronto e divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

Sumário:

- I — Nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b') do artigo 30.º do ETAF, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno – por oposição de julgados da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – que se trate “do mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação jurídica” e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos, o que naturalmente supõe a identidade de situações de facto.*
- II — Não se verificando identidade substancial das situações fácticas em confronto e divergência de soluções quanto à mesma questão de direito nos acórdãos recorrido e fundamento, o recurso deve ser julgado findo, a tanto não obstando que, antes, o relator do processo no TCA tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.*

Processo n.º 133/10-50.

Recorrente: Carlos Alberto Vargas de Sousa Rodrigues.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Carlos Alberto Vargas de Sousa Rodrigues, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 13/5/2008 que confirmou a sentença do Mmo. Juiz do TT de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida da liquidação de IRS do ano de 1999, dele vem interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 6/6/2007, proferido no recurso n.º 155/07, no que se reporta à falta de fundamentação dos juros compensatórios, e com os acórdãos do TCAS de 12/11/2002 (recurso n.º 7002/02), no segmento relativo à exigibilidade da utilização ou não do artigo 37.º do CPPT, de 10/5/2005 (recurso n.º 516/05), no que se refere à insuficiência instrutória, e de 28/3/2006 (recurso n.º 984/06), na parte relativa à não inquirição de testemunhas arroladas, formulando as seguintes conclusões:

1.^a- O “*thema decidendum*” sujeito ao Alto Julgamento deste Tribunal circunscreve-se, em primeira linha, à apreciação da admissibilidade deste Recurso por efeito da Oposição de Acórdãos verificada entre o recorrido e os 4 (quatro) apontados como fundamento de cada uma das questões.

2.^a- Os Acórdãos fundamento que estão indicados como em Oposição a cada uma das quatro questões enunciadas são os que constam escritos, por título identificativo, no requerimento a fls. do dia 10 de Fevereiro de 2009 e depois mais em detalhe nas alegações lavradas em 20 de Julho do mesmo ano, no âmbito do n.º 3 do art.º 284.º do CPPT.

3.^a- Neste Recurso entende-se manter presença a regra fundamental de ser assegurado ao Recorrente um tratamento igual àquele que foi dado a outro sujeito, em anterior situação igual a esta em que o mesmo se encontra agora.

4.^a- “*In casu*”, o Acórdão recorrido violou de forma objectiva várias normas do Direito Positivo vigente, entre estas e de forma primordial, o n.º 3 do art.º 268.º da Const. Rep. Portuguesa, o n.º 6 do art.º 77.º da LGT, o n.º 2 do art.º 36.º do CPPT e ainda o art.º 120.º do CPA, porque não contém um mínimo da fundamentação aqui exigível.

5.^a- O Acórdão fundamento (Proc.º 0155/07, do STA, de 06/06/2007) sobre esta questão – juros compensatórios – considera e bem que, no mínimo, ao sujeito passivo tem que se notificar com a liquidação: a quantia sobre que incidem os juros; o período de tempo considerado para a liquidação (ou seja, os momentos do início e da cessação da sua contagem) e ainda qual a taxa (ou taxas) que foram aplicadas.

6.^a- A existência e a essência do art.º 37.º do CPPT não pode ser entendido no sentido de que a falta da sua utilização tem como consequência a impossibilidade de ulterior invocação do vício – de forma – da falta de fundamentação como causa autónoma de pedir na ulterior Impugnação Judicial (conforme Acórdão fundamento com o n.º 7002/02, do TCA Sul, de 12/11/2002).

7.^a- O art.º 37.º do CPPT tem um amplo campo de aplicação a diversas e distintas, mas bem autónomas, situações do dinâmico fenómeno que é o Imposto, pelo que não se pode, sob pena de ilegalidade, entender que este é condição prévia, indissociável e “*sine qua non*” para que se possa submeter a julgamento a inexistência de fundamentação de qualquer momento do acto fiscal, entre estes o da notificação.

8.^a- No Acórdão recorrido, sem fundamentação adequada (a própria linguagem gera dúvidas e hesitação), permitiu-se prescindir da inquirição das 5 (cinco) testemunhas arroladas pelo Recorrente, bem como não qualificar apreciativamente qualquer um dos vinte e um documentos por este oferecidos, o que inviabilizou a apreciação de toda a verdade material ocorrida “*in casu*”, com fulcral e decisiva relevância para o “*quid decidendum*”.

9.^a- Ocorreu também grave erro no julgamento, pois não só não se consideraram como provados bastos factos canalizados para os autos pelo Recorrente, e com relevo para a decisão, exactamente porque TODA a sua prova foi ignorada, como se dão como provados factos em frontal, grave e antagónica, além de não explicada, contradição com o que consta dos autos (fls. 8, 9 e 10 das Alegações, conforme ao n.º 3 do art.º 284.º do CPPT – e o agora aqui completado sob o n.º 11 e 12 destas Alegações.

10.^a- O supremo e superior valor da obtenção da verdade material ocorrida tem que permitir o exercício aberto da produção da plena prova oferecida pela parte, nas vertentes documental e testemunhal, o que sai reforçado quando da sua interligação se complementam explicativamente.

11.^a- Todo o “*mister*” de apreciação judicial da prova do sujeito passivo onerado com o pagamento do tributo é ainda mais exigente e indispensável porque (e quando) lhe compete o “*onus probandi*” da dúvida sobre o que lhe é exigido pela Administração Fiscal.

12.^a- A utilização dos métodos indirectos para a quantificação oficiosa da matéria colectável e do consequente tributo não pode em situação alguma deixar de permitir – COMO OCORREU NESTA SITUAÇÃO – ao SP produzir a sua prova (em fim do respeito pela possibilidade estatuída sob o n.º 1 do art.º 100.º do CPPT).

13.^a- Do expendido das Conclusões 8.^a a 12.^a fica evidente que o Acórdão recorrido violou, de forma grave e frontal, o insito sob o recurso fundamento (com o n.º 00516/05, do TCA Sul, de 10/05/2005), o qual permite com as suas linhas decisórias saber TODA e a ÚNICA verdade ocorrida, sem dúvidas.

14.^a- As testemunhas indicadas pelo Recorrente acompanharam a génese do facto contratual que constitui o “eixo central” do contrato gerador da tributação oficiosa, bem como os documentos que foram elaborados durante a vigência do mesmo e especialmente no ano sob crítica (1999), pelo que o seu testemunho é indispensável ser produzido em vista de se saber, sem dúvida, o que ocorreu.

15.^a- A tese expendida no Acórdão recorrido de que “é fácil apurar a matéria resultante da prova testemunhal” e ainda “atenta a irrelevância do seu depoimento para a matéria em causa nos autos” é frontal oposição e violação da busca da verdade material, negação do contraditório de uma forma ilegal, redutora por anulação do “*onus probandi*” do Impugnante e negação do Acórdão fundamento (n.º 00984/06, de 28/03/2006, do TCA Sul) que deve “*in casu*” prevalecer (anulando aquele), porquanto respeita o Direito Fiscal consagrado na Constituição e em diversos diplomas vigentes.

Contra-alegando, veio a Representante da Fazenda Pública dizer que:

a) **Não existe oposição** entre o acórdão recorrido e os acórdãos invocados como fundamento acima melhor identificados:

- **No que se reporta ao Acórdão fundamento** do STA, de 06-06-2007, as situações fácticas subjacentes a ambos são bastante diversas, pelo que não há identidade ou qualquer paralelismo na interpretação e aplicação das normas referentes à falta de fundamentação do acto tributário e à eventual irregularidade de uma notificação para pagamento da tributação devida;

- **No que se refere ao Acórdão fundamento** do TCAS, de 12-11-2002, **há identidade na interpretação e aplicação das normas referentes à falta de fundamentação do acto tributário, tendo também sido entendido em ambos os acórdãos** que a faculdade prevista para a sanação da deficiência da notificação, com diferimento do início do prazo para o uso dos meios gratuitos ou contenciosos, **não constitui condição para acesso a esses meios**;

- No respeitante ao **Acórdão fundamento** do TCAS, de 10-05-2005, não existe identidade quanto às situações de facto nem se trata de uma mesma questão de direito;

- **No que se refere ao Acórdão fundamento** do TCAS, de 28-03-2006, as divergências de solução e/ou fundamentação devem-se às **diferenças** relativas às respectivas **situações fácticas**.

b) A ser admitido o presente recurso, e aceitando o Pleno da Secção de CT do STA pronunciar-se sobre o objecto do mesmo, deverá a **decisão** recorrida ser considerada **correcta** por ter procedido a adequada avaliação da situação quer quanto à **fixação da matéria colectável** quer quanto à **validade da fundamentação e respectiva notificação**.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo, por não se verificarem os fundamentos 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.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – No acórdão recorrido, mostra-se fixada a seguinte factualidade:

1.º- Na sequência da ordem de serviço n.º 3525 de 27/6/2000, os serviços procederam a uma acção inspectiva em sede de IVA e em sede de IRS relativamente ao impugnante – doc. fls. 56 e seguintes.

2.º- A ordem de serviço foi entregue ao impugnante em 06/03/2000 – doc. fls. 56 e seguintes.

3.º- O impugnante e a RTP celebraram um contrato de prestação de serviços em 05/09/1996 – doc. fls. 17 do PAT apenso.

4.º- É do seguinte teor o contrato em causa: (...) – doc. de fls. 17 do PAT apenso.

5.º- A RTP pagou todas as importâncias relativas ao cumprimento do referido contrato através de cheques emitidos a favor do Finantial Times Communications, Ltd., cheques estes que eram posteriormente endossados pelo impugnante – fotocópias de cheques juntas no PAT apenso.

6.º- As facturas emitidas em virtude do contrato em causa foram emitidas pela Finantial Times Communications, Ltd. E pela Finantial News Worldwide, Ltd. – fotocópias das facturas juntas no PAT apenso.

7.º- O impugnante foi notificado para exercer o direito de audição em 22/05/2001 – doc. fls. 28.

8.º- O impugnante exerceu este direito – doc. fls. 30 dos autos.

9.º- Em 25/07/2001 o impugnante foi de novo notificado para exercer o direito de audição – doc. fls. 31 dos autos.

10.º- O impugnante exerceu este direito – doc. fls. 33 dos autos.

11.º- Em consequência da inspecção foi feita a liquidação adicional de IRS n.º 5350080136, no montante total de € 52.590,25, sendo € 48.817,00 de imposto e € 3.772,98 de juros compensatórios – doc. fls. 27 dos autos e fls. 70 do PAT apenso.

12.º- Os juros compensatórios foram calculados conforme consta do mapa de fls. 127 do PAT apenso – doc. fls. 127 do PAT apenso.

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

Nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b') do artigo 30.º do ETAF, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno – por oposição de julgados da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – que se trate “do mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação jurídica” e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo 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 TCAS, de 13 de Maio de 2008 e os arestos fundamento, do STA de 6/6/07 (recurso n.º 155/07), no que se reporta à falta de fundamentação dos juros compensatórios, e do TCAS, de 12/11/06 (recurso n.º 7002/02), no segmento relativo à exigibilidade de utilização ou não do artigo 37.º do CPPT, de 10/5/05 (recurso n.º 516/05), no que se refere à insuficiência instrutória, e de 28/3/06 (recurso n.º 984/06), na parte relativa à não inquirição de testemunhas arroladas.

Por outro lado, é jurisprudência pacífica deste STA que o Pleno da Secção de Contencioso Tributário pode julgar findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo no TCA tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição (v. Ac. do STA de 7/5/2003, proferido no recurso n.º 1149/02).

Vejamos, então.

1.- Da falta de fundamentação dos juros compensatórios

No acórdão fundamento, a deficiência de fundamentação reporta-se ao próprio acto notificado, referindo-se expressamente não se encontrar no processo administrativo qualquer elemento nesse sentido, concluindo-se, por isso, que aquele não contém fundamentação para o cálculo dos juros compensatórios.

Está-se, assim, perante uma falta de fundamentação do próprio acto, o qual enferma de vício de forma, por falta de fundamentação, no que respeita à liquidação de juros compensatórios.

Já na decisão recorrida se conclui que tendo os juros compensatórios sido calculados como consta do mapa de fls. 127 do PAT apenso existe fundamentação para os mesmos.

Se a notificação efectuada não contém tal fundamentação deveria o recorrente ter-se socorrido da possibilidade prevista no artigo 37.º do CPPT.

Sendo o acto de liquidação e a notificação dele realidades distintas, a irregularidade desta afecta simplesmente a eficácia do acto mas não a sua validade.

Assim, sendo as situações fácticas subjacentes a ambos os arestos diversas, não há identidade na interpretação e aplicação das normas referentes à falta de fundamentação do acto tributário e à eventual irregularidade de uma notificação para pagamento do tributo devido, pelo que quanto a esta questão não existe a invocada oposição de acórdãos.

2.- Da exigibilidade da utilização do artigo 37.º do CPPT

No acórdão fundamento, tal qual na decisão recorrida, considerou-se que a falta de comunicação da fundamentação do acto apenas contende com a sua eficácia, pelo que, tendo sido com base na invalidade do acto de liquidação dos juros compensatórios que foi anulado o acto tributário pela sentença sob recurso, e uma vez que a ineficácia do acto não é susceptível de configurar causa de pedir na impugnação judicial, estabeleceu-se como única questão a conhecer a de saber se a sentença fez ou não um correcto julgamento quando anulou o acto tributário por padecer de vício de falta de fundamentação.

Por outro lado, tendo sido verificado inexistir qualquer fundamentação da liquidação de juros compensatórios, considerou-se também que não fazia sentido exigir à impugnante que utilizasse a faculdade prevista no artigo 22.º do CPT quando o acto notificado sofria do vício de falta de fundamentação, sendo certo que não é admissível a fundamentação sucessiva ou a posteriori.

Na decisão recorrida, pelo contrário, considerando-se existir fundamentação para a liquidação impugnada, entendeu-se que poderia a impugnante socorrer-se da faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT para conhecer da fundamentação do acto, sendo que só a falta de fundamentação deste constitui preterição de formalidade legal susceptível de afectar a sua validade.

O uso de tal faculdade, com diferimento do início do prazo para o uso dos meios gratuitos ou contenciosos, não constitui, porém, condição para acesso a esses meios.

Assim, verificando-se o acto fundamentado, considerou-se ainda não fazer qualquer sentido a invocação pela recorrente do vício de forma por falta de fundamentação como causa de pedir da impugnação judicial deduzida contra o acto cuja fundamentação não lhe tinha sido integralmente comunicada.

Não há, pois, como se vê, qualquer divergência na interpretação e aplicação das normas referentes à falta de fundamentação do acto tributário, tendo-se entendido em ambos os acórdãos que a faculdade prevista para a sanção da deficiência da notificação, com diferimento do início do prazo para o uso dos meios gratuitos ou contenciosos, não constitui condição para acesso a esses meios.

3.- Da insuficiência instrutória

No acórdão indicado como fundamento estava em causa o exame das provas oferecidas pelos recorrentes, mais concretamente o depoimento das testemunhas para clarificação do conteúdo de certa cláusula constante de escrito particular, tendo-se admitido a possibilidade excepcional da consideração da referida prova por no documento existir um princípio de prova por escrito que tornava verosímil o facto alegado susceptível de ser completado com o recurso à prova testemunhal.

No acórdão recorrido a situação fáctica subjacente é materialmente diferente, pois trata-se de pagamentos efectuados no âmbito de um contrato de prestação de serviços, formal e idoneamente documentado, enquanto no acórdão fundamento se aprecia um empréstimo carecido de documento bastante.

Não existe, por isso, identidade quanto às situações de facto nem estamos perante a mesma questão de direito.

4.- Da dispensa de inquirição das testemunhas

No acórdão fundamento trata-se de recurso interposto de sentença que considerou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida por sociedade, tendo-se aí decidido que as testemunhas arroladas para prova do justo impedimento na notificação de sucessivas liquidações adicionais que lhe foram dirigidas, para efeitos de afastamento da presunção constante do artigo 39.º, n.º 5 do CPPT, era de primacial importância para o apuramento dos factos alegados, sendo que inexistia nos autos qualquer despacho a dispensar tal prova.

No acórdão recorrido, porém, afirma-se a irrelevância dos depoimentos das testemunhas para a matéria em causa nos autos, tendo sido proferido despacho judicial dispensando a produção de prova testemunhal, por os autos conterem todos os elementos necessários à boa decisão da causa, despacho esse notificado ao recorrente e do qual ele oportunamente não reagiu, sendo que o conhecimento de uma eventual nulidade no caso sempre dependeria de atempada arguição pela parte prejudicada.

Os acórdãos em confronto, ainda que dizendo respeito à mesma questão de direito – dispensa de prova testemunhal – não divergem, contudo, na interpretação do direito.

É que as soluções divergentes devem-se apenas às diferenças relativas às respectivas situações fácticas.

E daí que, também neste ponto, inexistia, pois, a invocada oposição de acórdãos.

Razão por que, não se verificando, assim, os fundamentos do recurso de oposição de julgados, ou seja, identidade substancial das situações fácticas em confronto e a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, o presente recurso deve ser julgado findo.

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

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

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho* — *João António Valente Torrão*.

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Utilização do subsolo municipal. Taxa.

Sumário:

É de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas.

Processo n.º 172/10-50.

Recorrente: TRANSGÁS — Sociedade Portuguesa de Gás Natural, S. A.

Recorrido: Câmara Municipal de Vila Franca de Xira.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – TRANSGÁS – Sociedade Portuguesa de Gás Natural de Lisboa, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 10/03/2009, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto tributário da liquidação da licença de ocupação do subsolo efectuado pela Câmara Municipal de Vila Franca de Xira, dele vem recorrer para este STA, com fundamento em oposição de julgados, formulando as seguintes conclusões:

1. O **Acórdão recorrido** – Acórdão do TCA Sul proferido no recurso jurisdicional n.º 02726/08, datado de 11/03/2009 – tem na sua origem uma situação de facto em tudo idêntica à do **Acórdão fundamento** – Acórdão do TCA proferido no recurso jurisdicional n.º 4636/00, datado de 18/06/2002. Em ambos, o que se discute é a legalidade da liquidação e cobrança de tributos pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte de gás natural e, conseqüentemente, a sujeição ou não da Recorrente aos mesmos.

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

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

4. Para chegar a tal conclusão, o Acórdão fundamento procede a uma análise pormenorizada da actividade da Recorrente e da própria figura da concessão, decidindo nos seguintes termos: *“a actuação da concessionária não se dirige à satisfação de um interesse próprio, individual, mas, antes, à satisfação de um interesse público por cuja satisfação ela ficou responsável, nos termos do respectivo contrato de concessão, tendo desta forma passado a desempenhar uma função pública, como colaboradora da Administração na realização dos interesses gerais para os quais ficou investida”*.

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

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

7. Falta desde logo a necessária divisibilidade para a qualificação do tributo como uma taxa, atendendo a que a sua criação não se deve à necessidade de dar resposta a uma necessidade ou um custo gerado pela Recorrente.

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

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

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

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

12. Não restando dúvidas de que o subsolo municipal é afecto na sua utilização à instalação das condutas e equipamentos do serviço público de gás natural, e também de que o Estado transferiu para a ora Recorrente a prerrogativa de utilização de bens do domínio público na medida do necessário para a implantação e exploração do serviço público de gás natural, apenas o Estado, enquanto entidade concedente, pode definir, por força da lei que aprovou as Bases da Concessão, as condições em que o concessionário poderá exercer o direito que lhe é atribuído por aquelas bases de implantar no domínio público, qualquer que ele seja, a rede de gás natural.

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

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

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, devendo o acórdão recorrido ser confirmado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – No acórdão recorrido, mostra-se assente a seguinte factualidade:

1. A Impugnante é concessionária do serviço público de importação, transporte e fornecimento de gás natural, em virtude do contrato de concessão celebrado com o Estado português, outorgado em 14/10/1993 (cfr. cópia do contrato de concessão junta a fls. 28 a 100 dos autos);

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

3. Em 09/11/2001, por ofício n.º 620, de 16/02/2005, a Impugnante foi notificada do cálculo da taxa por ocupação de subsolo do domínio público municipal, com tubagens de gás existentes no subsolo, relativa ao ano de 2004, no montante de € 8.000,00 (cfr. doc. de fls. 17 e 18 dos autos, o que se dá por integralmente reproduzido);

4. No seguimento de pedido de certidão efectuado pela ora Impugnante, em 18/03/2005, nos termos dos artigos 36.º e 37.º do CPPT, a Câmara Municipal de Vila Franca de Xira emitiu a certidão de fls. 25 e 26 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, a qual foi enviada à Impugnante pelo ofício n.º 9875, de 03/06/2005;

5. Na citada certidão referia-se, entre outras coisas, o seguinte:

“1) A Transgás, Sociedade Portuguesa de Gás Natural, SA, com sede social em Bucelas, na Estrada Nacional, 116, Vila de Rei, CF-503103616 foi liquidado o valor das taxas em dívida pela ocupação do subsolo do Domínio Público Municipal, resultado do número de metros lineares que ocupou com tubo de diâmetro ≤ 20 mm, pela quantia de 2,00 € por metro linear.

2) Os metros lineares referidos são os indicados pela Transgás e instalados na aplicação do Ramal Industrial de Vialonga – Vila Franca de Xira (RL 05.2), numa extensão de 4 Kms, o que equivale a uma ocupação do subsolo com 4000 m lineares de tubo, com diâmetro ≤ 20 mm.

3) A taxa de 2,00 € por metro linear por tubo idêntico ao acima referido é a que consta do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças em vigor no Concelho de Vila Franca de Xira para o ano de 2005, no seu art.º 90.º, ponto 4, alínea a), publicado na II série do DR n.º 304, de 30/12/2004, Apêndice 159.

4) Deste modo, 4.000 m x 2,00 € = 8.000 €/ano.”

6. Em 12/02/2007, a Câmara Municipal de Vila Franca de Xira procedeu à correcção da liquidação ora impugnada, considerando ser apenas devido o valor de € 3.280,00, reconhecendo que o valor antes liquidado teve por base a aplicação da taxa prevista no Regulamento e Tabela de Taxas, Tarifas e Licenças em vigor para o ano de 2005, quando deveria ter sido aplicada a taxa prevista na redacção daquele diploma em vigor no ano de 2004 (cfr. doc. de fls. 137 e 138 dos autos, o que se dá por integralmente reproduzido);

7. Conforme carimbo apostado a fls. 1 dos autos, a 24/06/2005 deu entrada em Tribunal a presente impugnação.

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS de 10/03/2009, proferido no processo n.º 2726/08, alegando a recorrente que não obstante o mesmo na sua origem ter uma situação de facto em

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

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

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

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

Ora, no caso em apreço, os acórdãos em confronto são, por um lado, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10/03/2009, proferido nos presentes autos e, por outro, o acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 18/6/2002, proferido no recurso n.º 4636/00.

E, na verdade, como alega a recorrente, enquanto no acórdão recorrido se consagra a ideia de que estamos perante verdadeiras taxas, já no acórdão fundamento se concluiu que “*tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente (pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte de gás natural) não podem ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e a qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais dessa figura, pelo que as liquidadas ao abrigo de tal denominação são, no caso, ilegais*”.

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

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

Tal questão tem sido objecto de pacífica, uniforme e reiterada jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas – cf. no mesmo sentido os mais recentes acórdãos do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17/12/2008, proferido no recurso n.º 267/08; de 6/5/2009, proferidos nos recursos n.º 43/08 e n.º 963/08; de 23/9/2009, proferido no recurso n.º 377/09; de 28/10/2009, no recurso n.º 570/09; e ainda de 20/01/10, proferido no processo n.º 731/09.

Neste último aresto, também por nós relatado, se deixou já transcrito que “*A distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas, os que têm as últimas*”.

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

Por outro lado, como se refere no n.º 2 do art. 4.º da LGT e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a utilização de um bem do domínio público (Neste sentido, podem ver-se: – SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, volume II, 4.ª edição, página 64; – ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, volume I, páginas 42-43; – DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em *Direito Tributário*, 1996, página 27; – BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, 1979, página 43-44; – PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal*, volume I, página 165.).

E, como se disse já no acórdão deste Pleno de 23/9/09, proferido no recurso n.º 377/09, citando o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-5-2008, rec. n.º 1.034/07 (segundo de perto, aliás, o acórdão da mesma Secção, de 16-1-2008, rec. n.º 603/07), “(…) De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (art.º 84.º), entre os quais se incluem as estradas, não pode ser permitida em situações de interesse exclusivo de particulares, pois isso reconduzir-se-ia à subversão da atribuição constitucional da natureza de bens do domínio público.

Por isso, relativamente aos bens classificados pela Constituição como integrando o domínio público, as autorizações de uso privativo do domínio público através de licenças ou concessões, não podem, sem violar a Constituição, deixar de ser efectuadas em situações em que, concomitantemente com o interesse do particular, há também um interesse público, mesmo que não seja o prevalente.

Por isso, a satisfação de um interesse público pela actividade de uma empresa privada não é obstáculo à aplicação da taxa prevista para autorizações de uso privativo de bens do domínio público, sendo mesmo esse tipo de situações em que há cumulativamente interesse público e privado o campo de aplicação natural das taxas pela utilização de bens do domínio público.”.

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

Assim, nomeadamente, o que está em causa, em primeiro lugar, para determinar se o tributo tem natureza de taxa é se essa ocupação do subsolo consubstancia uma utilização individualizada desse bem, no interesse próprio da ora recorrente.

A colocação de tubagens no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a recorrente essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público.

Por outro lado, o facto de a recorrente ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada.

Como se disse também no acórdão desta Secção de 8/11/2006, no recurso n.º 648/06, “A recorrente dispôs-se a desenvolver uma actividade económica lucrativa, e para isso reuniu e organizou meios que lhe permitiram obter uma concessão de serviço público. É da prestação desse serviço que se propõe conseguir os seus ganhos. Mas, para tanto, necessita de transportar e distribuir o bem que comercializa, no âmbito de tal concessão. Também por isso e para isso precisa de ocupar o subsolo com instalações atinentes àquele fim. Deste modo, a utilização que a recorrente faz do subsolo satisfaz, desde logo, as suas necessidades individuais, enquanto empresa que assim assegura um factor de produção; mediatamente, satisfaz, ainda, a necessidade colectiva de dispor, nos locais de consumo, do gás que ela distribui e comercializa.

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

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

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

Acresce dizer que, citando ainda o já referido aresto, “a concessão não transfere para o concessionário senão os poderes necessários ao desempenho do serviço público por que fica responsável – e é por isto mesmo que lhe é permitido instalar equipamentos no domínio público. Mas não mais do que isso. A concessão não altera a natureza jurídica do concessionário que, no caso, é uma sociedade comercial, e não passou, por obra da concessão, a ser uma pessoa colectiva de direito público.”.

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

Em conclusão se dirá, pois, sem necessidade de mais desenvolvimento, que o tributo pago aos municípios por empresas pela utilização do subsolo municipal, com a colocação neste de tubos e de condutas, tem a natureza de taxa, e não de imposto, atento o seu carácter bilateral ou sinalagmático.

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

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de

Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando, assim, o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 7 de Julho de 2010. – António Francisco de Almeida Calhau (relator) — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto — António José Martins Miranda de Pacheco — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — João António Valente Torrão — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Domingos Brandão de Pinho.

Acórdão de 7 de Julho de 2010.**Assunto:**

Oposição de julgados. Situação factual diversa. Idêntica solução jurídica. Inexistência de oposição.

Sumário:

Não existe oposição de julgados, entre um acórdão e outro, quando — sob o domínio do n.º 3 do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário —, ambos os arestos, em situação factual diversa embora, adoptam a mesma solução jurídica, de que a reclamação de actos do órgão da execução fiscal tem subida imediata (também) sempre que o seu diferimento ou a sua retenção possa causar “prejuízo irreparável”, ou se torne posteriormente inútil a sua apreciação.

Processo n.º 175/10-50.

Recorrente: Cruz & Companhia, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1 “Cruz & Companhia, Lda” vem recorrer, por oposição de julgados, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12.11.2009, proferido nos presentes autos, com o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 02.03.2005, proferido no recurso n.º 10/05.

1.2 Em alegação, a recorrente apresenta as seguintes conclusões.

A. Em causa nos presentes autos está uma reclamação judicial apresentada pela CRUZ & COMPANHIA de um acto de compensação, no valor de 85.905,46 € praticado pelo Serviço de Finanças de Tondela no âmbito do processo de execução fiscal 2704200901000683.

B. Tanto o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, como o Tribunal Central Administrativo Norte entenderam não haver fundamento para a subida imediata da reclamação.

C. Essas decisões estão em clara oposição com o que já havia sido decidido em outros arestos neste Supremo Tribunal Administrativo.

D. A apreciação do recurso de oposição de acórdãos pelo Supremo Tribunal Administrativo não conhece qualquer limitação ou constrangimento provenientes dos arestos citados ou, eventualmente, de quaisquer outros proferidos por aquele Tribunal.

E. A CRUZ & COMPANHIA alegou e logrou demonstrar, ao contrário do que conclui o Tribunal a quo, que a subida diferida da reclamação judicial é para si geradora de prejuízos irreparáveis, mais especificamente, de prejuízos que não são inerentes a qualquer execução e que também não se traduzem em meros transtornos ou incómodos para a CRUZ & COMPANHIA.

F. Caso a reclamação não venha a ser apreciada imediatamente e o acto reclamado não seja anulado, a CRUZ & COMPANHIA poderá, com grande probabilidade, ser conduzida para uma situação de asfíxia financeira e subsequente insolvência, dado que a privação automática da percepção do montante compensado é altamente desestabilizadora da tesouraria da CRUZ & COMPANHIA.

G. A factualidade que vem descrita deve-se, em primeiro lugar, ao significativo montante envolvido na compensação, que é de 85.905,46 €, ao qual não pode deixar de se somar aos restantes actos de compensação efectuados praticamente em simultâneo e igualmente alvo de reclamação judicial nos processos n.º 951/09.7BEVIS (41.294,88 €), n.º 705/09.0BEVIS (57.392,37€), n.º 877/09.4BEVIS (74.059,68€) e n.º 1350/09.6BEVIS (128.192,30 €), os quais atingem a considerável soma de 300.939,23€.

H. A tese sustentada pelo Acórdão fundamento vai no sentido de considerar que o elevado montante de que será privada a reclamante causará forçosamente danos irreparáveis nesta, danos esses que significam, indubitavelmente, uma enorme dificuldade de tesouraria que redundará numa perda de competitividade e que poderá, a posteriori, ditar a insolvência da reclamante.

I. A situação descrita no Acórdão fundamento é perfeitamente identificável com a dos presentes autos, e, dados os valores envolvidos na compensação, a não percepção desses montantes implica um desequilíbrio de tesouraria gerador de perda de competitividade da CRUZ & COMPANHIA o que por sua vez resultará, com grande probabilidade, na insolvência da empresa.

J. Insolvência essa que pela sua própria natureza, como é do conhecimento comum, encerrará um prejuízo manifestamente elevado, de grau não imediatamente apreensível, que não é computável em termos monetários.

K. Os reembolsos de IVA desempenham um papel estruturante na tesouraria da CRUZ & COMPANHIA, dada a forte actividade exportadora em que se encontra envolvida, estando a empresa diariamente dependente desses reembolsos para ser equilibrada financeiramente e para poder ser competitiva.

L. Os reembolsos de IVA não podem ser encarados como uma receita se interpretarmos este conceito em termos restritos, todavia esse facto em nada contende com a relevância que tem a percepção dessas quantias para o sujeito passivo em termos da sua situação de tesouraria no dia-a-dia.

M. A não devolução dos montantes de IVA adiantados pela CRUZ & COMPANHIA causam-lhe, necessariamente, um défice de liquidez, défice esse que esperava, legitimamente, vir a ser integralmente eliminado aquando do ressarcimento do IVA dispendido.

N. Os reembolsos de IVA são fulcrais para o bom funcionamento das empresas, prova disso é o facto de o legislador pretender reduzir o prazo para a efectivação desses reembolsos, indicando nas exposições de motivos dos vários Projectos de Lei tratar-se de uma questão de “aumento da competitividade das empresas”, e que o atraso desse reembolso “acarreta prejuízos incontornáveis aos sujeitos passivos (...) diminuindo-lhes drasticamente as disponibilidades financeiras e provocando, conseqüentemente, graves problemas de tesouraria de efeitos muitas vezes irreversíveis”.

O. Assim sendo, salvo o devido respeito, não se compreende o autismo em que mergulhou o Tribunal a quo, que desconsidera a importância fulcral que desempenham os reembolsos nas tesourarias dos sujeitos passivos e que não tem em conta o avultado montante das quantias compensadas no caso concreto.

P. No exacto sentido da tese defendida pela CRUZ & COMPANHIA pronunciou-se recentemente o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 02.12.2009, proferido no processo 0997/08, onde se afirma, a propósito de um acto de compensação, que: “a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente, e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica” (destaques nossos).

Q. Sendo certo que, tal como se afirma no Acórdão fundamento, e tendo em conta a considerável soma de compensações que foi alvo a CRUZ & COMPANHIA, os prejuízos emergentes da privação da percepção dos reembolsos é uma “[c]ircunstância que, pelo seu conhecimento e senso comum, nem carecem...de particulares demonstrações”.

R. O avultado montante global das compensações feitas com reembolsos da CRUZ & COMPANHIA, aliado à essencialidade dessas quantias para o bom funcionamento da sua tesouraria, é suficiente para justificar a subida imediata da reclamação dos presentes autos, como, de resto, se decidiu no Acórdão fundamento.

S. A não apreciação imediata da reclamação poderá significar a precipitação da CRUZ & COMPANHIA para a insolvência – um prejuízo irreparável.

T. Acresce que é gritante a ilegalidade cometida pela Administração Fiscal no acto de compensação em causa nos presentes autos, uma vez que, em frontal contravenção com o disposto no artigo 89º do CPPT e na Constituição da República, operou a compensação da dívida tributária sem que sobre o acto de liquidação da dívida tenham decorrido os prazos de impugnação administrativa e contenciosa.

U. Do que vem exposto resulta que a CRUZ & COMPANHIA, caso a reclamação seja apreciada apenas a final, poderá ser arrastada para uma situação de insolvência e quando tiver a decisão final, que será com toda a certeza favorável, não retirará dela qualquer efeito útil.

Termos em que, deve o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida e, em consequência, ordenar-se a remessa do processo ao Tribunal competente para que seja proferida decisão que, respeitando o regime da subida imediata a Tribunal destes autos, aprecie a reclamação deduzida e profira decisão de mérito sobre a mesma.

1.3 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso deve ser julgado findo, por inexistência de oposição de soluções jurídicas – apresentando a seguinte fundamentação.

I. São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos:

- identidade da questão fundamental de direito
- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica
- identidade de situações fácticas
- antagonismo de soluções jurídicas

(art.284º CPPT; art. 27º, n.º 1 alínea a) ETAF vigente; art.152º, nº1 alínea b) CPTA)

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (acórdãos STA Pleno Secção de Contencioso Tributário 19.06.96 processo n.º 19 532; 18.05.2005 processo n.º 276/05).

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado, 5ª edição, 2007, Volume II, p. 809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156).

A oposição de soluções jurídicas exige ainda pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (acórdãos STA Pleno SCT 6.05.2009 processo n.º 617/08, 26.09.2007 processo n.º 452/07; acórdãos STA SCT 28.01.2009 processo n.º 981/07); 22.10.2008 processo n.º 224/08).

2. Aplicando estas considerações ao recurso sob análise:

Questão decidenda: subida imediata ou subida diferida da reclamação apresentada contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal, em caso de prejuízo irreparável.

O antagonismo das soluções (recusa de subida imediata para conhecimento da reclamação apresentada contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal no acórdão recorrido/subida imediata no acórdão fundamento) não resulta de entendimentos opostos sobre a interpretação e aplicação de idêntica norma jurídica (art. 278º, n.º 3 corpo CPPT), antes de divergentes **juulgamentos sobre a matéria de facto**, como natural corolário do princípio da livre apreciação da prova efectuada por cada tribunal:

– Acórdão recorrido

O órgão da execução fiscal praticou um acto de compensação de dívidas de tributos do executado (art. 89º, n.º 1 CPPT); a recusa da subida imediata da reclamação foi determinada por:

a) falta de demonstração de factos de onde se possa concluir a ocorrência de prejuízo;

b) reparabilidade de eventual prejuízo (não provado) face ao conhecimento da sua extensão e quantidade;

c) manutenção do efeito útil da reclamação, em caso de subida diferida, como consequência da possibilidade de quantificação e ressarcimento de eventual prejuízo.

– Acórdão fundamento

O órgão da execução fiscal praticou um acto de indeferimento de pedido de suspensão de execução fiscal (art. 169º CPPT); a subida imediata da reclamação fundou-se no reconhecimento de que a subida diferida (após a penhora) produziria um prejuízo irreparável e retiraria utilidade à sua apreciação (fls. 271).

3. 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, 4ª edição, 2003, p. 1151).

4. A apreciação da questão da inconstitucionalidade orgânica da norma constante do art. 284º, n.º 5 CPPT (atributiva de competência ao juiz relator no tribunal recorrido para proferimento de despacho sobre a oposição/inoposição de acórdãos), suscitada nas alegações de 1.º grau (fls. 279/281), está prejudicada pela prolacção do despacho do relator no tribunal recorrido que julgou verificada a oposição de acórdãos, sem que tenha sido apresentada reclamação para a conferência (fls. 295 v.º; art. 700º, n.º 3 CPC).

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

Antes do mais, importa equacionar a questão prévia, levantada pelo Ministério Público, de saber da ocorrência no caso de (in)existência de oposição de julgados.

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

A) Em 21-01-2009 foi instaurado, contra a aqui reclamante, o processo de execução fiscal n.º 2704200901000683, respeitante a uma dívida de IVA/2004, no valor de € 577.844,79.

B) Em 31-03-2009 foi efectuada uma compensação no valor de € 85.905,46, n.º 34421/2009.

C) A reclamante apresentou a presente reclamação no dia 09-04-2009.

D) Não foi efectuada qualquer penhora.

2.2 São pressupostos expressos do recurso para o Pleno da Secção, por oposição de julgados, que se trate do mesmo fundamento de direito; que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; e que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução expressa oposta. O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi referida de modo expresso.

Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica como factual – que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto (o acórdão recorrido, e o acórdão fundamento).

Tanto o acórdão recorrido como o acórdão fundamento equacionam – no que para o caso interessa – a questão do alcance do disposto no n.º 3 do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O acórdão fundamento – a respeito de um caso de reclamação de acto do órgão da execução fiscal, em que substanciou a conclusão de ser «*correcta a sua subida imediata*» –, sustentou expressamente que “*o dito art. 278º apenas a autoriza, taxativamente, quando esteja em causa «prejuízo irreparável» derivado das vicissitudes da penhora e da prestação de garantia, nele elencadas. Todavia, tal interpretação literal seria inconstitucional por violação do princípio da tutela judicial efectiva constitucionalmente previsto - art. 268º, n.º 4 da CRP. Por modos que há que procurar uma interpretação do preceito, conforme à Constituição. «O alcance da tutela judicial efectiva, não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível. Por isso, em todos os casos em que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade de um acto lesivo praticado pela Administração puder provocar para os interessados um prejuízo irreparável, não pode deixar de se admitir a possibilidade de impugnação contenciosa imediata, pois é a única forma de assegurar tal tutela.»*”.

O acórdão recorrido ponderou, de modo essencialmente semelhante, e muito claramente, que “*não podendo as situações do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT ser consideradas taxativas sob pena de se afrontar o princípio de acesso ao direito e à tutela judicial efectiva dos direitos e interesses dos administrados decorrente dos artigos 20 e 268/4 da CRP, o que leva a concluir que o efeito de subida imediata se deve também atribuir a todas as reclamações de decisões que possam causar prejuízo irreparável ao interessado – cfr: Jorge de Sousa in CPT anotado pp. 1165, sendo que o mesmo efeito deve igualmente ser atribuído à reclamação cuja retenção torne posteriormente inútil a sua apreciação*”.

O acórdão recorrido – adoptando o mesmo sentido do acórdão fundamento sobre a questão fundamental de direito focada – considerou, no entanto, “*que a recorrente, muito embora alegue a existência de prejuízos decorrentes do acto tributário da compensação efectuada por iniciativa da AT, não logrou, contudo, provar quer a sua extensão quer a sua irreparabilidade*”.

Como se vê, tanto o acórdão recorrido, como o acórdão fundamento, perfilham o mesmo entendimento, de que, na reclamação de actos do órgão da execução fiscal, o efeito de subida imediata se deva atribuir também a todas as reclamações de decisões que possam causar prejuízo irreparável ao interessado, sendo que o mesmo efeito deve igualmente ser atribuído à reclamação cuja retenção torne posteriormente inútil a sua apreciação.

Na verdade, perante a mesma problemática – subida imediata, ou não, da reclamação de actos do órgão da execução fiscal – o acórdão fundamento e o acórdão recorrido adoptaram idêntica solução jurídica interpretativa.

Todavia, o acórdão fundamento determinou a subida imediata da reclamação e o acórdão recorrido decidiu a subida diferida. Isto é, os acórdãos fundamento e recorrido julgaram de modo oposto; mas o certo é que se trata de situações de facto diversas: num caso (no acórdão fundamento), a suspensão da execução; no outro caso (no acórdão recorrido), uma hipótese de compensação de dívidas.

É, pois, esta diversidade de situações de facto que leva a um julgamento oposto, pese embora a mesma interpretação jurídica do preceito em causa. Se a mesma interpretação do preceito levasse a decisões opostas, sendo idêntica a situação de facto, haveria oposição de julgados.

Assim, e como refere o Ministério Público neste Tribunal, «o antagonismo das soluções (recusa de subida imediata para conhecimento da reclamação apresentada contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal no acórdão recorrido/subida imediata no acórdão fundamento) não resulta de entendimentos opostos sobre a interpretação e aplicação de idêntica norma jurídica (art. 278.º, n.º 3 corpo CPPT), antes de divergentes julgamentos sobre a matéria de facto, como natural corolário do princípio da livre apreciação da prova efectuada por cada tribunal».

Quer dizer: o antagonismo das soluções (subida diferida/subida imediata) não resulta de entendimentos opostos sobre a interpretação e aplicação da mesma norma mas, antes, da diversidade das situações de facto do acórdão fundamento e do acórdão recorrido.

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

E, então, concluindo, havemos de convir que não existe *oposição de julgados*, entre um acórdão e outro, quando – sob o domínio do n.º 3 do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário –, ambos os arestos, em *situação factual diversa* embora, adoptam a *mesma solução jurídica*, de que a reclamação de actos do órgão da execução fiscal tem subida imediata (também) sempre que o seu diferimento ou a sua retenção possa causar “prejuízo irreparável”, ou se torne posteriormente inútil a sua apreciação.

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

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

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António Francisco de Almeida Calhau*.

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional por oposição de acórdãos. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Falta de notificação do acto de liquidação no prazo de caducidade.

Sumário:

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

Processo n.º 545/09-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Saberbeber — Produção e Comércio de Bebidas Alcoólicas, L.^{da}

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

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

1 – Saberbeber-Produção e Comércio de Bebidas Alcoólicas, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu, no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, oposição contra a execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de Imposto Especial de Consumo e juros compensatórios, no valor global de € 163.937,70 (32.866.558\$00).

O já Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa 2 (Loures), por sentença datada de 13/2/07, julgou totalmente improcedente a oposição à execução fiscal e, em consequência, não julgou extinta a referida execução.

Inconformada, a oponente interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul (vide fls. 150) que, por acórdão datado de 27/11/07, concedeu provimento ao referido recurso e revogou a sentença recorrida, julgando, por substituição, procedente a oposição à execução fiscal, “com todas as consequências legais” (vide fls. 209 e segs.).

Deste acórdão, a Fazenda Pública (DGAIEC) interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 28/3/07, prolatado pela Secção do Contencioso Tributário do STA, in rec. n.º 965/06 (vide fls. 253).

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. 260 a 262).

Por despacho do Ex.^{mo} Relator do Tribunal Central Administrativo Sul, foi o presente recurso julgado findo por inexistir oposição entre os arestos em confronto (vide fls. 272 a 275).

Inconformada, a FP (DGAIEC) reclamou desse despacho para a conferência, nos termos que constam de fls. 279 e segs., que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.

Em consequência, foi prolatado o acórdão datado de 18/11/08, que julgou procedente a reclamação, “julgando verificada a apontada oposição de acórdãos, e, nessa medida, em revogar o despacho reclamado, o qual deverá ser substituído por outro que determine a normal tramitação subsequente do procedimento do recurso” (vide fls. 288 e segs.).

Posteriormente e por despacho datado de 13/1/09, foi a recorrente notificada nos termos e para o efeito do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT (vide fls. 298).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. A notificação não é só relevante em termos de eficácia do acto tributário, mas também determinante da perfeição da liquidação, porquanto esta depende da sua notificação ao contribuinte no prazo de caducidade.

2. De acordo com o disposto no art. 45º nº1 da LGT, a notificação integra-se na liquidação do tributo, em sentido lato (como complexo de actos tendentes à determinação do montante do imposto e imposição da obrigação do seu pagamento ao contribuinte - Cfr. recurso n.º 26722 da 2ª Secção do STA, de 27.02.2002), pelo que, apenas se poderá destacar desta, como acto instrumental determinante da sua eficácia, quando é efectuada dentro do prazo de caducidade.

3. Sempre que a notificação ocorra em momento posterior ao termo final do prazo de caducidade, irá ferir a liquidação de vício de violação da lei, não assumindo qualquer relevância autónoma.

4. A ocorrência da notificação intempestiva, por ter decorrido o prazo de caducidade, redundará, antes de mais, numa liquidação ilegal e não numa liquidação ineficaz.

5. Atento o carácter taxativo da enumeração de fundamentos prevista no art. 204º nº1 do CPPT, o legislador só admitiu a discussão da legalidade da liquidação no processo de execução fiscal nos casos de ilegalidade abstracta - enquadráveis na alínea a) - ou quando a lei não preveja meios para a impugnação contenciosa, de acordo com o disposto na alínea h).

6. A susceptibilidade de a falta de notificação da liquidação, reportada ao prazo de caducidade, consubstanciar o fundamento de oposição à execução fiscal previsto no art. 204º n.º 1 alínea e) do CPPT,

apenas fará sentido enquanto esta assumir um relevo autónomo, como facto preclusivo da eficácia da liquidação e, nessa medida, da exigibilidade do tributo decorrente da liquidação.

7. O fundamento previsto no art. 204º n.º 1 alínea e) do CPPT reconduz-se, pois, aos casos em que ocorre uma falta de notificação da liquidação antes de decorrido o prazo de caducidade.

8. Aquele fundamento vale apenas para as situações em que a respectiva execução fiscal é instaurada dentro do prazo de caducidade.

9. Decorrido o prazo de caducidade, a falta de notificação, concretizando a ilegalidade da liquidação, apenas é sindicável em impugnação judicial e não em oposição à execução fiscal.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 310 a 313, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

I. Não existe oposição entre o douto Acórdão recorrido e o douto Acórdão fundamento, uma vez que se pronunciaram sobre situações jurídicas substancialmente diferentes.

II. Sem conceder, tendo em conta que a execução fiscal foi instaurada com fundamento numa suposta notificação alegadamente efectuada dentro do prazo de caducidade, até por razões de boa-fé processual, é validamente invocável o fundamento de oposição previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

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

Notificadas as partes sobre esta questão (cfr. artº 704º do CPC), apenas a recorrente Fazenda Pública (DGAIEC) se pronunciou nos termos que constam de fls. 346 e segs., 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:

A) Foi instaurado o processo de execução fiscal com o n.º 1589/02-100875.7 em que executado o oponente, para cobrança coerciva de Imposto Especial de Consumo e Juros compensatórios cf. certidão de dívida a fls. 4 do apenso e onde se discrimina a dívida em execução nos seguintes termos:

a. DAA n.º 71.502 de 13/8/1998 no valor de imposto € 36.104,22 e juros € 9.991,47

b. DAA n.º 19.204 de 30/07/1998 no valor de imposto € 44.098,79 e juros de € 12.322,27

c. DAA n.º 71.503 de 13/08/1998 no valor de imposto € 44.098,79 e juros € 12.203,87

d. DAA n.º 71.502 de 13/08/1998 no valor de imposto € 4.008 e juros valor de € 1.109,4

e. Total € 163.937,70, proveniente da liquidação oficiosa com o número de registo 900.008 de 26/06/02 (fl. 4 do processo de execução apenso).

B) O processo de execução referido em 1 (Agora, como doravante, leiam-se as correspondentes alíneas, no caso a A), foi instaurado em 03/10/02, no Serviço de Finanças de Torres Vedras 1 com base na certidão de dívida da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (cf. capa do apenso e certidão de dívida a fl. 4 do mesmo).

C) Num ofício emitido pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) Alfândega de Alverca, dirigido ao administrador da oponente, referindo Registado c/AR e no “assunto” consta liquidação referente aos DAA’s referidos em 1 alíneas a) a d) supra, (cf. fl. 155 e seguintes do processo administrativo do acto de liquidação que originou a liquidação referida supra.).

D) A folhas 130 a 142 do processo referido no n.º anterior consta ofício (duplicado) dirigido ao administrador da oponente, com assunto liquidação oficiosa com o registo n.º 900.008 de 26/07/02 (notificação com hora certa), cujo teor das folhas supra se dão por reproduzidas, constando no verso da fls. 142, que no dia 29/07/02 na presença do agente da 74ª esquadra de Torres Vedras foi afixado o original no 1º andar sala A n.º 9 da Praça do Município em Torres Vedras (fl. 130 a 142 do processo referido em 3).

E) Pela DGAIEC, Alfândega de Alverca foi emitido ofício com a saída 1873 de 26/07/02 dirigido ao administrador da impugnante, “notificação pessoal”, que aqui se dá por reproduzido, com o assunto, referente à liquidação e DAA’s referidos em 1, e, no canto superior esquerdo consta o que para os devidos efeitos se transcreve “tomei conhecimento do teor desta notificação no dia 16/08/02” assinatura ilegível (fl. 143 do processo administrativo de liquidação apenso).

F) A fl. 124 do processo administrativo apenso consta um requerimento com o timbre da impugnante, dirigido à Directora da Alfândega de Alverca com o assunto, liquidação oficiosa com o registo n.º 900.008 de 26/07/02, prestação de garantia, que aqui se dá por reproduzida, e que para os devidos efeitos se transcreve a seguinte parte “tendo sido notificados do teor da liquidação oficiosa em epígrafe e considerando que pretendemos apresentar impugnação judicial da mesma”, termina “com os nossos melhores e cumprimentos o administrador”.

G) Em 15/10/02, foi emitido pelo Serviço de Finanças de Torres Vedras 1, “citação” com A/R (fl. 13 do processo de execução apenso).

H) Em 25/11/2002 deu entrada no Serviço de Finanças de Torres Vedras 1 presente oposição (cf. carimbo no canto superior direito a fls. 2 dos autos).

3 - Em primeiro lugar, há que apreciar a questão suscitada 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 não existe oposição de julgados, na medida em que “as decisões antagónicas em causa (procedência da oposição no acórdão recorrido versus improcedência da oposição no acórdão fundamento) foram determinadas pelas distintas situações fácticas.

Não obstante o Tribunal recorrido, em conferência, ter proferido acórdão 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).

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

Por outro lado, o presente processo iniciou-se em 2002, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, *ex vi* do preceituado nos artºs 2º, n.º 1 da Lei n.º 13/02 de 19/2 e 4º, n.º 2 da Lei n.º 107-D/03 de 31/12.

Assim e como é sabido, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos do disposto nos artºs 30º, alínea b’) daquele diploma legal 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.

Vejamos, então, se se verificam os referidos requisitos.

O acórdão recorrido assentou que, sempre que a notificação do acto tributário de liquidação se concretize em momento posterior ao terminus do prazo para a efectivação da caducidade e independentemente de o acto de liquidação ter sido concretizado dentro ou fora do referido prazo de caducidade, o sujeito passivo pode deduzir oposição a execução fiscal.

Daí que, não tendo a notificação com hora certa sido validamente concretizada, “forçoso se impõe concluir que, à luz dos elementos coligidos para os autos, a recorrente não foi notificada da liquidação da dívida exequenda dentro do prazo de caducidade daquela”, pelo que ali se concluiu julgar conceder, assim, provimento ao recurso e, em consequência, procedente a oposição à execução fiscal, nos termos do disposto na alínea e) do n.º 1 do artº 204º do CPPT.

Por sua vez, o acórdão tido por fundamento assentou que “este fundamento da dita alínea e) significa a falta de notificação dentro do prazo de caducidade, isto é, em geral, dos cinco anos e não fora dele. Valendo, portanto, unicamente para os casos em que a liquidação é feita dentro do prazo mas não foi notificada até ao seu término, tendo, entretanto, sido instaurada, não obstante, a execução fiscal para cobrança coerciva do tributo. Por um lado, a falta de notificação da liquidação antes de decorrido o prazo de caducidade, implicando a ineficácia daquela e consequenciando a inexigibilidade da dívida exequenda, constitui o fundamento de oposição tipificado na dita alínea e) do art.º 204.º do CPPT. Por outro, decorrido aquele prazo, tal falta de notificação integra-se na própria caducidade concretizando a ilegalidade da liquidação, fundamento típico da impugnação judicial e não de oposição à execução...”.

Para concluir que “a notificação da liquidação sem consideração do devido prazo de caducidade não constitui nunca fundamento de oposição à execução fiscal, mas, antes, de impugnação judicial”.

Sendo assim, embora a situação fáctica não seja totalmente idêntica (no acórdão fundamento apreciou-se um caso em que foi efectuada a notificação da liquidação e no acórdão recorrido uma situação em que tal notificação não se verificou), a questão fundamental de direito que foi apreciada nos acórdãos em confronto foi a de saber qual meio adequado para invocar a falta de notificação da liquidação antes do prazo de caducidade.

E sobre esta questão, o acórdão recorrido entendeu que devia ser utilizado o processo de oposição à execução fiscal e o acórdão fundamento o processo de impugnação judicial.

Sendo assim, nada obsta à apreciação do mérito do recurso.

4 - Como vimos, a questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se pode ser invocado como fundamento da oposição à execução fiscal a falta de notificação do acto de liquidação antes de decorrido o prazo de caducidade.

Esta questão foi já apreciada pelo Pleno desta Secção do STA no recente acórdão datado de 20/1/10, in rec. n.º 832/08, que aqui vamos, por isso e com a devida vénia, transcrever, já que não vemos motivo para alterar a jurisprudência ali fixada.

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

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

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

Porém, na vigência do CPT, a jurisprudência foi-se formando no sentido de que, nas situações em que a liquidação havia sido efectuada dentro do prazo de caducidade, mas a notificação ocorrera depois desse prazo, a legalidade da liquidação era afectada pela falta ou irregularidade da notificação, que era um requisito de validade da própria liquidação, entendida não em sentido estrito, como o acto que fixa o tributo, mas em sentido lato, como processo de liquidação, integrado por um conjunto de actos conexonados com tal fixação e sua imposição ao destinatário. Neste contexto, a notificação do acto de liquidação era um requisito necessário para não ocorrer a caducidade do direito de liquidar e, por isso, a sua falta afectava a legalidade do processo de liquidação, globalmente considerado.

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

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

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

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

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

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

Esta fórmula é ambígua, pois tanto pode ser interpretada

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Este regime é, globalmente, mais coerente do que o sustentado pela referida jurisprudência na vigência do CPT, pois a notificação de qualquer acto é um acto autónomo e posterior ao acto notificado e, por isso, é duvidosa a razoabilidade do entendimento que na vigência do CPT se adoptava, no sen-

tido de a falta ou vício da notificação afectar a validade do acto de liquidação, acto este que já estava praticado e permanecia como estava independentemente da notificação.

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

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

Para além disso, a interpretação que mais linearmente decorre do texto da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT é, na falta de qualquer elemento textual que suporte uma interpretação restritiva, a de que a oposição pode *sempre* ter por fundamento «a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» e não apenas quando a execução foi instaurada antes de este prazo se completar. Por isso, num domínio de processos contenciosos em que é dada abertura ampla à possibilidade de intervenção autónoma dos particulares sem representação através de advogado (()) Apenas é obrigatória a constituição de advogado, na 1.ª instância, quando o valor da causa exceda o décuplo da alçada dos tribunais tributários (art. 6.º, n.º 1, deste Código.), é de presumir que um legislador que sabe exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do CC), ao elaborar uma norma que se reporta à intervenção primária dos particulares no processo, não deixaria de expressar mais claramente o seu pensamento se entendesse que a norma deveria ter a interpretação fortemente restritiva que consubstanciaria na sua aplicação apenas a casos em que a execução fosse instaurada ainda dentro do prazo de caducidade e sem prévia notificação.

Conclui-se assim que, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contende com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal. (()) Independentemente de, se for considerado fundamento de ilegalidade do acto de liquidação, poder também ser invocada em impugnação judicial.

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

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

Com efeito, está-se perante uma situação em que antes e mesmo depois, da instauração da execução fiscal não foi efectuada qualquer notificação à contribuinte. Por isso, quando foi instaurada a execução fiscal, o acto de liquidação era ineficaz, pelo que se está perante um fundamento de oposição à execução fiscal que, se não for enquadrável na alínea e) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT será seguramente enquadrável na alínea i) do mesmo n.º 1.

Por isso, é correcta a posição assumida no acórdão recorrido ao determinar a procedência da oposição à execução fiscal, “com todas as consequências legais”.

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

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Aves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Oposição de Acórdãos.

Sumário:

Para averiguar da existência de oposição, o Supremo só pode ater-se ao teor das decisões alegadamente contraditórias, sendo-lhe vedada qualquer apreciação da respectiva correcção jurídica, a qual já se situa num patamar posterior àquela existência que aliás supõe verificada.

Processo n.º 912/09-50.

Recorrente: Câmara Municipal de Matosinhos.

Recorrido: Petróleos de Portugal — Petrogal, S. A.

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

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

A Câmara Municipal de Matosinhos vem, nos termos do art. 669, n.º 1. alínea a) do CPC, requerer o esclarecimento dos fundamentos de facto e de direito que originaram o acórdão de folhas 941 e seguintes.

Alega a ora reclamante que “não compreende os fundamentos invocados pelo douto STA para concluir pela inexistência da alegada oposição, nomeadamente, por um lado, o de que nada vale a impugnação judicial contra o acto de liquidação, e, por outro, o de que o conhecimento da liquidação não chegou (ou pelo menos não ficou demonstrado) ao respectivo destinatário, a aqui recorrida”.

Tais fundamentos – continua – não seriam claros, “desde logo, porque desconhece a Recorrente como concluiu o STA que não se demonstrou que a recorrida tenha tido conhecimento do acto de liquidação”; “depois porque, igualmente desconhece os argumentos que levam o STA a concluir que a impugnação judicial contra o acto de liquidação de nada vale para efeitos de tomada de conhecimento do acto de liquidação”.

A recorrida, Petróleos de Portugal – Petrogal, S.A., não contra-alegou.

O MP declarou não intervir no incidente.

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

Como se expressa, nomeadamente, nos acórdãos deste STA, de 12 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 13.491 e de 10 de Maio de 2000 – recurso n.º 22.648, 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 - artigo 669, n.º 1 do CPC.

Como pode ler-se em **Alberto dos Reis**, *CPC Anotado*, Vol. V, pp. 151 e 153, citando jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça:

“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”.

Por outro lado, “para poder ser atendido o requerimento de esclarecimento, 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 da sentença”.

“Quando o que se pede não é uma esclarecimento, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso”.

Todavia, não se mostra, no acórdão reclamando, a existência de qualquer ambiguidade ou obscuridade, nos sobreditos termos.

Pelo contrário, pode até dizer-se que a resposta às questões ora colocadas pela reclamante, é absolutamente linear.

Pois, como é sabido, para se decidir da existência da oposição, o Supremo só pode naturalmente socorrer-se do teor dos acórdãos em alegada contradição, fundamentação incluída.

Ora, como se refere na decisão aclaranda, o aresto recorrido considerou não se ter demonstrado que a sociedade tivesse tomado conhecimento do conteúdo do acto notificado, não valendo como tal a posterior dedução de impugnação judicial contra a liquidação respectiva.

Foi portanto aí, no aresto recorrido – nem, como se disse, podia ser noutra local – que “o STA concluiu que não se demonstrou que a recorrida tenha tido conhecimento do acto de liquidação” e, bem assim, não valer como tal a dedução da impugnação judicial.

O STA, ao contrário do que pretende a reclamante, não fez nenhum juízo próprio sobre o ponto – pois que ainda em sede de oposição, consequentemente em patamar prévio à apreciação do mérito da decisão recorrida.

Repete-se para que não restem dúvidas apesar do consabido da tese: em tal patamar ou estágio, o STA não emite qualquer juízo próprio sobre o acerto do julgado; antes, tem de tomar este como único ponto de partida para verificar se existe ou não oposição.

Não se verifica, pois, qualquer obscuridade ou ambiguidade.

A não “compreensão”, por parte da reclamante, resulta, antes, do seu próprio equívoco sobre a verdadeira natureza e alcance do recurso por oposição de acórdãos e do respectivo desenvolvimento processual.

Termos em que se acorda indeferir o requerido.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 99 euros.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Execução fiscal. Responsabilidade subsidiária. Reversão da execução. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

II — Assim, a aplicação imediata da LGT aos requisitos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, carece de suporte legal, quando os factos que servem de suporte à reversão ocorreram antes da sua entrada em vigor.

Processo n.º 945/09-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

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

1 – A..., melhor identificado nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, oposição à execução fiscal para cobrança de IRC, relativo a 1993, de que era devedora originária a firma “Confelimas - Sociedade Industrial de Confeccões, Lda e que, contra si, havia revertido.

Este tribunal, por sentença datada de 20/12/07, julgou improcedente a referida oposição à execução fiscal (vide fls. 276 e segs.).

Inconformado, o oponente interpôs recurso desta sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul (vide fls. 293 e 300 e segs.).

No aresto, então, prolatado e datado de 17/6/08, este Tribunal concedeu provimento ao recurso, declarou nula na sentença recorrida e, em substituição, julgou procedente a oposição (vide fls. 343 e segs.).

Deste acórdão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão prolatado pela Secção do Contencioso Tributário do STA de 13/4/05, in rec. 100/05, quanto à sucessão de leis no tempo e o Acórdão também desta Secção do STA de 27/4/05, in rec. n.º 101/05, quanto à necessidade de excussão prévia (vide fls. 362).

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. 372 e segs.).

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

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1) As situações de facto em presença são idênticas na medida em que em todos os casos se trata de processos de execução fiscal instaurados para cobrança de dívidas tributárias de empresas nos quais, tendo claramente sido verificada, pelo auto de penhora e/ou outros elementos, a insuficiência do património do devedor originário para a satisfação da dívida exequenda e acrescido, foi o processo feito reverter contra responsável subsidiário, no caso, gerente da empresa executada;

2) Mas, em relação à aplicação da lei no tempo (sucessão da LGT ao CPT) o Acórdão recorrido entendeu, que:

- Porque as normas relativas à responsabilidade subsidiária devem considerar-se como normas de carácter substantivo, o CPT é aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários relativamente a dívidas cujos períodos de constituição decorreram na sua vigência;

- Num processo de execução de dívida referente a IRC 1993, é aplicável o 239.º, n.º 2, do C.P.T;

Enquanto que o acórdão fundamento (101/00) decidiu que, tratando-se de dívida de IVA dos anos de 1994 a 1997, mas sendo proferido despacho de reversão em 12/4/00, contra os gerentes, entendeu que, como a reversão teve lugar já na vigência da LGT, lhe é aplicável o art. 23.º da LGT, em conjugação com o art. 153.º do CPPT.

3) Quanto ao regime da reversão e (des)necessidade de prévia excussão o Acórdão recorrido entendeu, que:

- Quando existam bens penhoráveis ou penhorados da executada originária, a reversão só pode ocorrer após a sua liquidação, quando o produto da sua venda for insuficiente para pagamento da dívida exequenda;

- Na situação em apreço porque se verifica que, quando foi proferido o despacho de reversão, se encontravam penhorados todos os bens da executada mas não se verificava a inexistência de bens e que não se podia verificar o condicionalismo do art. 239º do CPT, existindo ilegitimidade do recorrente na execução e procedência da oposição.

Enquanto que no acórdão fundamento (100/00) se decidiu que:

- A alteração legislativa, ocorrida com a LGT (art. 23º), conjugada com a citada norma do art. 153º, 2, do CPPT, leva a concluir que a solução legal já não é a que encontrava eco na jurisprudência deste STA;

- A referência à fundada insuficiência, resultante do auto de penhora ou de outros elementos de que o órgão de execução fiscal disponha, inculca a ideia de que, perante essa fundada da insuficiência do património do originário devedor, ocorra logo a reversão, sem embargo da excussão do património do devedor originário;

- Ou seja: não é hoje necessária a prévia excussão do património do devedor originário para que seja possível a reversão. Basta essa fundada insuficiência, baseada, por exemplo, no auto de penhora.

4) Ou seja, as soluções jurídicas encontradas no Acórdão recorrido e nos Acórdãos fundamento são opostas, pois enquanto o acórdão recorrido subordina o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários à verificação da inexistência de bens penhoráveis e à insuficiência do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescido, os acórdãos fundamento aplicaram o artigo 23º da LGT, conjugado com o n.º 2 do artigo 153º do CPPT (que sucedeu ao artigo 239º, n.º 2 do CPT), entendendo que, mesmo relativamente a impostos cuja execução se iniciou antes da vigência daquela Lei, não é necessária a prévia excussão do património do devedor originário para que seja possível a reversão mas que basta a constatação fundada da insuficiência do património da devedora originária, baseada, por exemplo, no auto de penhora e/ou outros elementos;

5) Existe, pois, a alegada oposição entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos fundamento;

6) E correcta é a interpretação reflectida nos doutos acórdãos fundamento;

7) Pois que, no caso vertente a reversão teve lugar já na vigência da LGT, 11 de Agosto de 2003 - que lhe é, por isso, aplicável;

8) E, no que se reporta à natureza do procedimento de execução da responsabilidade subsidiária descrito no artigo 23º da LGT, e no qual se integra a exigência prevista no seu n.º 2 “da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal”, e da qual decorre que se possa concluir pela fundada insuficiência e decidir a reversão antes da excussão do património do devedor originário, é nítida a sua natureza procedimental;

9) Nesse sentido cfr. a nota n.º 9 ao artigo 23º da LGT comentada e anotada por Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 3ª edição, Vislis Editores, onde se afirma que “As normas contidas no artigo 23º têm carácter procedimental, pelo que são de aplicação imediata”.

10) Sem conceder, também se dirá que quando foi proferido o despacho de reversão judicialmente sindicado, encontravam-se penhorados todos os bens da executada e, daí, ter-se concluído pela insuficiência de bens da mesma para satisfazer as dívidas, de montante bastante mais elevado;

11) Esta constatação permite concluir que à data do despacho de reversão se verificava a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, amplamente demonstrada com base nos valores constantes do auto de penhora, pelo que não ocorreu por virtude da reversão qualquer violação dos normativos legais.

12) Em consequência, deve o duto acórdão recorrido ser revogado e substituído por outro que, de acordo com a doutrina aplicada pelos Acórdãos fundamento, considere improcedente a deduzida oposição em execução fiscal, por reversão, de dívidas de IRC do ano de 1993, dando-se provimento ao recurso interposto pela FP da sentença do TAF de Sintra.

Não houve contra alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de o presente recurso ser julgado findo, “com fundamento em inexistência de soluções jurídicas antagónicas e em alteração da regulamentação jurídica aplicada”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), sem que qualquer delas, sobre a mesma, se tivesse pronunciado.

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

a) O ora Oponente, juntamente com a sua mulher M..., são os únicos sócios e gerentes da sociedade comercial por quotas “Confelimas - Sociedade Industrial de Confeccções, Lda”, NIPC 501 566 759, com sede social no sítio da Barroca, Edifício Confelimas, 2700 Amadora - Cfr. documento a fls. 41 e segs.;

b) O ora Oponente exercia a gerência efectiva da Confelimas - Cfr. artº 7º da p.i.;

c) A sociedade identificada em a) que antecede foi constituída em 23 de Julho de 1985, por escritura pública lavrada no Cartório Notarial da Amadora e tinha por objecto actividade de fabrico, comércio e representação de vestuário -Cfr. documento a fls. 249 e segs.;

d) A sociedade identificada em a) que antecede cessou a sua actividade em Novembro de 2001 - Cfr. documento a fls. 249 e segs.;

e) O comportamento da sociedade identificada em a) que antecede, pautou-se por reiterado incumprimento, em termos de obrigações declarativas, registo e pagamento, tendo, em Janeiro de 2003, dívidas fiscais no valor de € 3.402.398,20, provenientes de IVA, IRC, IRS, Segurança Social, Coima e Imposto de Selo e juros compensatórios - Cfr. documento a fls. 240 e segs.;

f) A sociedade referida em a), que antecede, aderiu aos benefícios do DL 124/96, de 8 de Agosto, no regime de pagamento de 150 prestações, tendo, regularizado apenas sete e tendo sido excluída daquela modalidade de pagamento em 21/12/2000, não tendo sido efectuados quaisquer pagamentos posteriormente - Cfr. documento a fls. 240 e segs.;

g) O património da sociedade Confelimas, consistente em bens imóveis está todo penhorado - Cfr. documento a fls. 240 e segs.;

h) Em 18 de Outubro de 2002, por altura da cessação da actividade da Confelimas, o Oponente A... registou na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa contrato de sociedade, pelo qual foi constituída a pessoa colectiva “Rosa Preta, Comércio de Vestuário, Unipessoal, Lda, com sede na Rua Morais Soares, n.º 43-C, %º Dtº, Penha de França, Lisboa, da qual é único sócio gerente e que tem por objecto a confecção, comércio e representação de artigos de vestuário - Cfr. documento n.º 252 a 256;

i) Corre termos no Serviço de Finanças da Amadora 1 o processo de execução fiscal com n.º 3131-99/103238.0 contra Confelimas – Sociedade Industrial de Confecções, Lda, por dívidas de IRC relativas ao ano de 1993;

j) O Chefe do Serviço de Finanças, em 11 de Agosto de 2003, proferiu despacho revertendo a execução fiscal referida em i), que antecede, contra A..., na qualidade de responsável subsidiário, do qual se destaca: “Analisados os autos verifica-se que à executada não são conhecidos bens penhoráveis, conforme resulta da certidão de diligências e informação constante de fls. (5). Como resulta do documento da Conservatória do Registo Comercial da Amadora a fls. (6) e outros documentos incorporados no processo de Grandes Devedores nomeadamente cheques assinados, nomeação e aceitação das funções de fiel depositário de bens penhorados à originária devedora, intervenção em escritura de trespasse pertencente à executada. Considerando ainda o facto de que, tanto na data em que ocorreu o facto tributário, como na data em que a dívida se tornou exigível eram responsáveis subsidiários da executada A..., Nif ... e M..., Nif ..., ambos residentes na Rua ..., no ... 2700 Amadora, contra eles, e nos termos do n.º 23º da L.G.T. conjugado com o artº 159º do C.P.P.T. determino a reversão da presente execução. “- Cfr. documento de fls. 21, o qual se dá aqui por reproduzido;

k) A oponente deduziu a presente oposição em 10 de Novembro de 2006 - Cfr. carimbo apostado a fls. 3; A que, nos termos do artº 712º do CPC, se adita o seguinte:

1) Em 14.6.99, a executada Confelimas solicitou adesão ao DL 124/96 para pagamento das dívidas entre as quais a da execução em causa referida em i) e, por despacho de 21.12.2000, a executada foi excluída desse DL por incumprimento (cfr. fls. 241 e 242).

m) A execução foi instaurada em 8.6.99 (cfr. fls. 18).

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

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

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

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

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

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

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

4 – Posto isto e em primeiro lugar, há que apreciar a questão suscitada pelo Exm^o Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer.

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

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. 362).

Por outro lado e de acordo com o que acima fica dito, pretende a recorrente FP que o aresto recorrido se encontra em oposição com os arestos tidos por fundamento em relação a duas questões, a saber: quanto à sucessão de leis no tempo (aplicação do artº 23º da LGT a execuções de dívidas constituídas anteriormente à vigência desta) e quanto à necessidade de excussão prévia.

Posto isto e em relação à segunda das referidas questões, há que apurar se os acórdãos em confronto decidiram em sentido oposto.

No acórdão tido por fundamento (o de 27/4/05, junto a fls. 366 e segs.) decidiu-se, depois de eleger como regime aplicável ao caso ali em apreço o previsto no artº 23º da LGT e no artº 153º do CPPT, que, na vigência destes diplomas legais, é possível, ao contrário do que acontecia no âmbito do CPT, reverter a execução face à insuficiência do património do originário devedor.

Por sua vez, no acórdão recorrido decidiu-se, depois de eleger como regime aplicável ao caso ali em apreço o previsto no artº 13º do CPT, que, na vigência deste diploma legal, quando existam bens penhoráveis ou penhorados da executada originária ou seus sucessores a reversão só pode ocorrer após a sua liquidação, quando o produto da sua venda for insuficiente para pagamento da dívida exequenda, só sendo possível a reversão contra responsáveis subsidiários antes da liquidação dos bens existentes, se os bens da exequenda originária tiverem um valor máximo predeterminado (como dinheiro ou créditos) e tal valor for inferior ao valor da dívida exequenda.

E acrescenta que “os pressupostos em que assenta o chamamento do revertido e constantes do art. 239º do CPT com o entendimento que já referimos devem estar verificados no momento em que se profere o despacho de reversão.

Na situação em apreço e conforme resulta do provado sob a alínea g), verifica-se que quando foi proferido o despacho de reversão encontravam-se penhorados todos os bens da executada e daí se ter concluído pela insuficiência de bens da mesma para satisfazer as dívidas. Esta constatação permite concluir que à data do despacho de reversão não se verificava a inexistência de bens e que não se podia ordenar a reversão por não se verificar o condicionalismo do art. 239º do CPT”.

Para concluir que se verifica, assim, “a ilegitimidade do recorrente na execução o que constitui fundamento de oposição previsto no art. 204º n.º 1 alínea b) do CPPT...”.

Sendo assim, não só os arestos em confronto não divergem quanto à solução jurídica encontrada quanto à necessidade de excussão prévia do património da originária devedora para poder ocorrer a reversão da dívida exequenda, no âmbito do artº 13º do CPT, mas, também, os regimes legais, à face dos quais a questão foi decidida, são diferentes.

Pelo que inexistente, nesta parte, a alegada oposição de acórdãos.

5 – O mesmo já não se poderá dizer em relação à questão da sucessão de leis no tempo, nomeadamente, quanto à aplicação do artº 23º da LGT a execuções de dívidas constituídas anteriormente à vigência desta.

Na verdade, no acórdão recorrido, sufragando-se para o efeito e para além de outros, no acórdão desta Secção do STA de 28/9/06, in rec. n.º 488/06, decidiu-se que “As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

...Por isso, o CPT é aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade, relativamente a dívidas cujos períodos de constituição decorreram na sua vigência”.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento (o de 13/4/05), junto a fls. 363 e segs., tendo eleito, como questões a decidir, se a reversão só pode operar depois de executado o património do originário devedor ou se basta que se torne manifestamente evidente a insuficiência desse património, concluiu que a resposta a estas questões devia procurar-se no artº 23º da LGT, conjugado com o disposto no artº 153º, n.º 2 do CPPT, uma vez que a reversão ocorreu já na vigência da LGT, o que leva a concluir que a solução legal já não é a que encontrava eco na jurisprudência desta Secção do STA, concretamente, no artº 239º do CPT.

Pelo que é, assim e nesta parte, patente a “antítese discursiva” entre os arestos em confronto.

6 – Posto isto, passemos, então, à apreciação desta questão.

Restringe-se esta à aplicabilidade do artº 23º da LGT à reversão determinada em 11/8/03 atinente à responsabilidade subsidiária nascida em 1997.

Conforme se diz no aresto recorrido, o regime da responsabilidade aplicável às dívidas em causa, nascidas em 1997, é o do Código de Processo Tributário (CPT).

Isto por que e como vimos, citando jurisprudência desta Secção do STA, a responsabilidade subsidiária dos gerentes e respectivos pressupostos é matéria regulada pela lei vigente à data do facto gerador dessa responsabilidade, sendo para o efeito indiferente o momento da reversão da execução.

Para a recorrente essa mesma responsabilidade e respectivos pressupostos é matéria que deve ser regulada pela lei vigente à data da reversão da execução, uma vez que a norma do predito artº 23º tem carácter procedimental e é de aplicação imediata.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, quer a doutrina, quer a jurisprudência uniforme desta Secção do STA têm vindo a apontar no sentido pugnado pelo acórdão recorrido.

Vejam-se, neste sentido e entre muitos, os Acórdãos de 24 de Fevereiro de 1999, in rec. n.º 21.606; de 26 de Maio de 1999, in rec. n.º 23.769; de 27 de Outubro de 1999, in rec. n.º 23.872; de 28 de Fevereiro de 2001, in rec. n.º 25.341; de 19 de Dezembro de 2001, in rec. n.º 26.382; de 11/1/06, in rec. n.º 717/05 e de 28/9/06, in rec. n.º 488/06, estes dois últimos subscritos pelo Relator e, ainda, o recente Acórdão do Pleno desta Secção do STA 24/3/10, in rec. n.º 58/09, em que o Relator é o mesmo e que, por isso, vamos aqui seguir de perto.

No período referido, vigorava o CPT, em cujo artº 13º se previa o regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes por dívidas tributárias, concretamente, “por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais”.

A LGT entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999 (artigo 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), pelo que os factos que servem de suporte à imputação da responsabilidade subsidiária que ocorreram em 1999 se enquadram no seu domínio de aplicação.

“As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

Como é praticamente pacífico na doutrina «*as normas sobre direito probatório material – as que afectam a substância do direito repercutindo-se sobre a própria viabilidade deste – não são, em princípio, de aplicação imediata*». (VAZ SERRA, em estudo publicado na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 111º, página 8. Em sentido semelhante se pronunciam MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, página 193, BAPTISTA MACHADO, *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, página 273, ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 1ª edição, página 58.)

Por isso, relativamente às dívidas cujos períodos de constituição ocorreram na vigência do C.P.T., é aquele diploma o aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade.

Estas regras, que já eram adoptadas antes da L.G.T., são confirmadas pelo seu art. 12.º que, nos n.ºs 1 e 3, distingue entre «*normas tributárias*» e «*normas sobre procedimento e processo*», apenas estabelecendo a regra da aplicação imediata para estas últimas.

Apenas podem ser consideradas normas de procedimento e de processo as que têm uma função instrumental, regulando a forma como se processa a reversão da execução fiscal e não também as que fixam os requisitos de que ela depende, que, ao definirem quem e quando pode ser responsabilizado pelo pagamento de impostos têm natureza de normas de incidência subjectiva dos tributos ou, pelo menos, terão uma natureza análoga, inclusivamente para efeitos da proibição de retroactividade constante do art. 103.º, n.º 3, da CRP.

Assim, a aplicação imediata da LGT aos requisitos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, carece de suporte legal, quando os factos que servem de suporte à reversão ocorreram antes da sua entrada em vigor” (Acórdão citado de 28/9/06, in rec. n.º 488/06).

No mesmo sentido se pronunciou Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., Vol. II, in págs. 334 e 335, nota 16.

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública, na 2ª instância e neste STA, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 7 de Julho de 2010.**Assunto:**

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

Sumário:

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

Processo n.º 1248/09-50.

Recorrente: Balanças Romão, S. A.

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 – Balanças Romão, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Tributário de Lisboa, reclamação contra o acto do Chefe dos Serviços de Finanças de Lisboa 3 que determinou a venda de um bem penhorado.

Este tribunal, por sentença datada de 3/4/09, julgou improcedente a referida reclamação, absolvendo da instância a Fazenda Pública (vide fls. 230 e segs.).

Inconformada, a reclamante interpôs recurso desta sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul (vide fls. 237 e segs.).

No aresto, então, prolatado e datado de 9/6/09, este Tribunal negou provimento ao recurso, mantendo a sentença recorrida (vide fls. 261 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão prolatado pela Secção do Contencioso Tributário do TCA Sul de 17/6/03, in rec. 4.861/01 (vide fls. 271).

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. 364 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT (fls. 366).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1º — Foi penhorado o “Trespasse do Estabelecimento Industrial enquanto unidade jurídica, a qual foi atribuído o valor global de € 1.195.125,41, compreendendo os seguintes elementos:

- Verba n.º 2 — Direito ao arrendamento das instalações:

1. Armazém — conforme descrição a fls. 7 e 8 do auto de penhora;

2. Escritório — conforme descrição a fls. 7 do auto de penhora;

3. Loja — conforme descrição a fls. 8 do auto de penhora - “e depois é ordenado e surgem anunciadas três vendas:

“1 — “Trespasse e direito a arrendamento de Armazém destinado a fábrica metalomecânica”.

“2 — “Trespasse e direito a arrendamento de Escritório”

“3 — “Trespasse e direito a arrendamento de Loja, isolada com cave destinada a oficina de balanças”.

2º — Não há identidade entre o que foi penhorado (Trespasse do Estabelecimento Industrial) e o que foi ordenado, anunciado e posto à venda (“Trespasse e direito a arrendamento de Armazém destinado a fábrica metalomecânica”; “Trespasse e direito a arrendamento de Escritório” e “Trespasse e direito a arrendamento de Loja, isolada com cave destinada a oficina de balanças”.

É, QUE

3º — O direito ao trespasse de um estabelecimento industrial constitui uma universalidade, devendo entender-se as verbas descritas no auto de penhora, para além da primeira, como consubstanciando uma discriminação dos bens que integram o estabelecimento industrial a que se refere a verba n.º 1 e não como enumeração de outras verbas autónomas, correspondentes a outros bens não influídos no estabelecimento industrial, o que implica que não possam ser ulterior e autonomamente ordenado, anunciado e posto à venda quaisquer elementos singulares que façam parte do estabelecimento, maxime, os bens que essencialmente o integram e foram relacionados no auto que consubstancia a penhora, conforme artigo 862-A, do Código de Processo Civil.

ALIÁS

4º — A penhora do direito ao Estabelecimento não só implica que não possam ser ulterior e autonomamente ordenado anunciado e posto à venda quaisquer elementos singulares que dele façam parte mas também “impede a penhora posterior sobre bens nele compreendidos” — artigo 862-A, parte final do n.º 5, do Código de Processo Civil -.

ASSIM

5º — O Despacho do Exmº Senhor Chefe de Finanças ao ordenar a venda executiva de bens que não estão sujeitos a ela, por não terem sido judicialmente apreendidos, para tal, através da penhora, está a determinar a prática de um acto que a lei não permite, estando ferido de nulidade — artigo 201º, do Código de Processo Civil -.

6º — A nulidade repercute-se em todos os actos processuais ulteriores que dependem do acto anulado.

7º — Nos termos do disposto no artigo 201º, n.º 2, do Código de Processo Civil, tais actos são de anular. Não houve contra alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de o presente recurso ser julgado findo, uma vez que não existe oposição de soluções jurídicas, já que são “distintas as factualidades subjacentes, constantes das sentenças recorridas”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente, nos termos que constam de fls. 385, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

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

A) “Em 04/04/2003 foi instaurado, no serviço de finanças de Lisboa 3, o processo de execução fiscal n.º 3085200301002910 e apensos à sociedade «BALANÇAS ROMÃO SARL.»”

B) “Em 20/02/2008, no âmbito do processo de execução fiscal foram penhorados os seguintes bens: - Verba n.º 1 - Trespasse do Estabelecimento Industrial enquanto unidade jurídica, a qual foi atribuído o valor global de € 1.195.125,41, compreendendo os seguintes elementos: - Verba n.º 2 - Direito ao arrendamento das instalações: 1. Armazém - conforme descrição a fls. 7 e 8 do auto de penhora; 2. Escritório - conforme descrição a fls. 7 do auto de penhora; 3. Loja - conforme descrição a fls. 8 do auto de penhora;”

C) “Em 22/10/2008 foi proferido despacho pelo chefe do serviço de finanças de Lisboa 3 que determinou a fixação de editais e publicação de anúncios, com vista à venda do bem penhorado.”

D) “É o seguinte o teor da identificação dos bens, constantes dos três anúncios publicados na sequência do despacho mencionado na alínea anterior: 1 - («Trespasse e direito a arrendamento de Armazém destinado a fábrica metalomecânica, composto de r/c destinado a indústria. R/c n.º 1 e 2, com uma divisão ampla e um WC cada sup. coberta de 700m2 e logradouro 3960m2, situado na Rua 5, n.º 14, Bairro das Sousas, Azouguete, Camarate, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Camarate, concelho de Loures, sob o n.º 4352 proprietário Solbar Sociedade Imobiliária, SA, da qual é paga uma renda de 4.341,53. Valor atribuído de 196.31,4»). 2 - «Trespasse e direito a arrendamento de Escritório situado no primeiro andar do prédio em propriedade total com andares ou divisões» susceptíveis de utilização independente sito na Rua das Cruzes da Sé, 13 e 15 em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da Sé em Lisboa, sob o n.º 84, cujo contrato de arrendamento foi celebrado em 01/04/1966 tendo como senhorios Maria Madalena Fernandes Benito França Leão e Ana Margarida Fernandes Benito, com renda mensal de 850,33. Valor atribuído de 87.109,76.» 3 - «Trespasse e direito a arrendamento de Loja, isolada com cave destinada a oficina de balanças, do prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente sito na Rua das Cruzes da Sé, 13 e 15 em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Sé (Lisboa), sob o n.º 84, tendo como senhorios Benito França Leão e Ana Margarida Fernandes Benito, com renda mensal de 778,85. Inclui imobilizado diverso que se encontra descrito no auto de penhora. Valor atribuído de 60.081,00.»”

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

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

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

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

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

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

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
 – que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
 – a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

4 – Posto isto e em primeiro lugar, há que apreciar a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer.

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. 329).

No acórdão recorrido assentou-se que a questão a decidir estava em saber se a venda ordenada pelo Chefe dos Serviços de Finanças era nula, uma vez que havia diferença entre o que foi penhorado e o que foi ordenado e publicitado no âmbito da venda.

Para concluir que tal falta de identidade não existia, pois “do confronto do auto de penhora... com os anúncios para a venda dos bens..., não resulta a falta de identidade alegada. Como do texto do auto de penhora resulta, foi penhorado o trespasse do estabelecimento industrial enquanto entidade jurídica..., a qual compreende a penhora do direito ao arrendamento destinado a fábrica metalomecânica, do escritório e da loja..., como também resulta dos anúncios para a venda, foram identificados os bens penhorados, ou seja, o trespasse e direito a arrendamento do armazém, do escritório e da loja...

Pelo exposto, conclui-se que não ocorre a invocada nulidade...

Constando do auto de penhora várias verbas, a primeira das quais o direito ao trespasse e arrendamento do estabelecimento, e os demais bens móveis que nele se encontravam, devem entender-se estas últimas como mera discriminação dos activos do estabelecimento, e não como verbas autónomas...”

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento, decidiu-se em suma, que “penhorados em momentos diversos, um prédio e diversos bens móveis e anunciada a venda, não desses bens, mas de uma verba única constituída por aquele imóvel e com as referências que «No prédio atrás descrito encontra-se instalada a sociedade (... Executada), proprietária do imóvel, com a actividade de comércio a retalho, cuja universalidade de facto compõe-se de (... seguindo-se a descrição de diversos bens) conforme mapa de reintegrações a amortizações» e que «A venda é feita sem prejuízo dos direitos dos trabalhadores (145), consignados nos artº 37º da Lei do Contrato de Trabalho - Dec. Lei 499408», resulta manifesto que a AT pretendeu vender o estabelecimento comercial da executada e, mesmo que se considere que o bem cuja venda foi anunciada não é um estabelecimento comercial, sempre haverá de concluir-se que tal bem, tal como foi anunciado, não corresponde aos que foram penhorados...

... Nem se argumente que o que foi posto à venda foi o lote constituído, ao abrigo do art. 886.º-A, n.º 1, alínea c), do CPC, pelos bens imóvel e móveis penhorados, pois a tal obsta a referência feita no anúncio da venda de que esta era feita sem prejuízo dos direitos dos trabalhadores, com alusão expressa ao art. 37.º da LCT, aprovado pelo Decreto-lei n.º 49.408, de 24 de Novembro de 1969...

... Anunciada a venda de bem diferente do que foi penhorado (relevando especialmente a menção feita no anúncio a que a venda é feita sem prejuízo dos direitos dos trabalhadores, circunstância poderosa na determinação dos potenciais compradores), verifica-se uma irregularidade que, porque susceptível de influir na venda e, por isso, de prejudicar o executado, o exequente e os credores com direitos sobre o bem imóvel vendido, constitui nulidade (cfr. arts. 201.º, do CPC, e 251.º, n.º 2, do CPT), que determina a anulação de todos os termos processuais ulteriores aos anúncios da venda...”

Assim e do que fica exposto, facilmente se conclui que não existe qualquer “antítese discursiva” entre os arestos em confronto no que à solução da questão de direito agora suscitada diz respeito.

Com efeito, ambos os arestos decidiram que a venda de bem diferente do que foi penhorado era nula.

A divergência quanto à decisão por ambos adoptada resulta de ser diferentes as situações factuais que lhe estão subjacentes.

Como vimos, no acórdão recorrido foi penhorado o trespasse de um estabelecimento industrial, enquanto unidade jurídica que compreendia o direito ao arrendamento destinado a fábrica metalomecânica, do escritório e da loja, bens estes que estavam compreendidos naquele trespasse, tal como estão expressamente identificados no auto de penhora (cfr. als. B) e D) do probatório).

No acórdão fundamento o prédio penhorado foi um prédio urbano e vários móveis e foi anunciada a venda de um estabelecimento comercial e, mesmo que se considere que tal bem, cuja venda foi anunciada, não é um estabelecimento comercial, “sempre haverá de concluir-se que tal bem, tal como foi anunciado, não corresponde aos que foram penhorados (cfr. als. f) e i) do probatório e conclusão V de fls. 259).

Trata-se, assim, de decisões que têm subjacentes situações fácticas completamente distintas, pelo que não se pode entender que exista a identidade substancial de situações necessárias para os juízos em sentido contrário formulados envolverem contradição.

Aliás, é este, também, o entendimento da recorrente (vide fls. 388 vº), embora com uma diferença, a saber e no dizer daquele: ambos os arestos “se reportam à mesma questão de direito”, sendo diferentes as soluções encontradas.

Todavia e como vimos, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial da situação de facto - o que, como vimos, no caso em apreço, não acontece.

Por isso, é de concluir que não se verificam os requisitos do recurso com fundamento em oposição de acórdãos.

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

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

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce da Conceição Neto*.

Acórdão de 7 de Julho de 2010.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. 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.

Processo n.º 1249/09-50.

Recorrente: Santos & Reis, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – SANTOS & REIS, LDA, interpôs para este Pleno recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 31-8-2009 (processo n.º 3334/09), invocando oposição entre ele e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 23-2-2005, processo n.º 116/05.

O Excelentíssimo Senhor Relator no Tribunal Central Administrativo Sul julgou verificada a oposição de julgados, dizendo, além do mais, o seguinte:

Tal como refere a recorrente, perante situações de facto idênticas, tiveram os ac. decisões/entendimentos diferentes, pois que no ac. Recorrido foi sufragado o entendimento de que findo o prazo de um ano sobre o início da paragem do processo de impugnação judicial, por facto não imputável ao contribuinte, e encontrando-se suspenso o processo de execução fiscal associado, tal suspensão tem a virtualidade de manter o efeito suspensivo do prazo da prescrição até ao termo do processo de impugnação, dado que a administração está, por força de tal situação, impedida de cobrar coercivamente a dívida e no fundamento se entendeu que a suspensão da execução só pode ser imputável ao contribuinte e, nessa medida, determinar a suspensão da contagem do prazo de prescrição das dívidas exequendas, se o processo de impugnação judicial estiver parado, por mais de um ano, por facto imputável ao contribuinte, tratando-se de uma paragem por facto não imputável ao contribuinte, a suspensão do processo de execução fiscal associado não determina a suspensão da contagem do prazo de prescrição, devendo recomeçar-se a contar o prazo de prescrição, acrescido do período de tempo que decorreu antes da apresentação da impugnação. Em ambos os processos a factualidade considerada ocorreu no âmbito da mesma legislação (CPT e LGT), sendo que no fundamento não se considerou o disposto no art. 49 n.º 3 da LGT e só o disposto no art. 34 do CPT e no recorrido se teve o entendimento de se considerar aplicável o disposto no art. 49 n.º 3 da LGT e daí a evidente oposição dos acórdãos no tocante à apreciação da questão da prescrição das dívidas tributárias.

Tanto basta para fundamentar a oposição de julgados exigida para efeitos de prosseguimento do recurso.

A Recorrente apresentou alegações sobre o mérito do recurso, com as seguintes conclusões:

i. *A Recorrente interpôs o presente recurso, por oposição de acórdãos, com fundamento na oposição entre o Acórdão proferido no Processo n.º 03334/09, que correu os seus termos no 2.º Juízo, 2a Secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul — e, em que a ora Recorrente era reclamante —, e o Acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário (2.a Secção) do Supremo Tribunal Administrativo, no Processo n.º 0116/05, de 23 de Fevereiro de 2005;*

ii. *Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e Acórdão fundamento está a questão do modo de conjugação dos efeitos das causas interruptivas e suspensivas na contagem do prazo de prescrição de uma dívida tributária, nomeadamente quanto aos termos e limites com que podem e devem relevar para tais efeitos as causas suspensivas, designadamente no que respeita à suspensão de um processo de execução fiscal. Por outras palavras, está aqui em causa a questão de saber se a suspensão de um processo de execução fiscal, instaurado pela Administração Tributária para cobrança coerciva de alegadas dívidas de natureza tributária de um contribuinte por força da apresentação de uma impugnação judicial, tem (ou não) a virtualidade de manter suspensa a contagem do prazo prescricional das respectivas dívidas, ainda que o processo de impugnação judicial associado tenha estado parado, por facto não imputável o contribuinte, por mais de um ano;*

iii. *Na Acórdão recorrido, os Venerandos Juízes Desembargadores do Tribunal Central Administrativo do Sul consideraram que a dívida subjacente ao processo de execução fiscal n.º 3549-2000/01052969, referente ao IRC do exercício de 1995, ainda não se encontra prescrita, uma vez que o prazo prescricional manteve-se suspenso durante a suspensão do processo de execução fiscal derivada da dedução de Impugnação Judicial, a qual se considera imputável à Recorrente;*

iv. *Com efeito, foi sufragado em tal Acórdão o entendimento de que findo o prazo de um ano sobre o início da paragem do processo de impugnação judicial, por facto não imputável ao contribuinte, e encontrando-se suspenso o processo de execução fiscal associado, tal suspensão tem a virtualidade de manter o efeito suspensivo do prazo de prescrição até ao termo do processo de impugnação, dado que a Administração Tributária está, por força de tal situação, impedida de cobrar coercivamente a dívida;*

v. *E tal raciocínio encontra sustentação jurídica, no entender dos Venerandos Juízes Desembargadores do Tribunal Central Administrativo do Sul, no disposto no artigo 490, n.º 3 da LGT, na redacção da Lei n.º 100/99, de 26/07, o qual previa que o prazo de prescrição legal se suspende por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso;*

vi. *Nestes termos, os Venerandos Juízes Desembargadores do Tribunal Central Administrativo do Sul contabilizaram o prazo de prescrição decorrido entre os dias 01/01/1996 (início do prazo de prescrição) e 04/07/2000 (apresentação da impugnação), em que decorreram 4 anos, 6 meses e 3 dias, sendo que este prazo apenas se reinicia, no entender daqueles, com o trânsito em julgado da decisão que pôs termo à Impugnação Judicial, sendo certo que tal só ocorreu em Junho de 2008;*

vii. *Todavia, ficou devidamente comprovado que o prazo de prescrição da alegada dívida de IRC do exercício de 1995 ocorreu no dia 27/03/2008. Com efeito, cessando o efeito da interrupção provocado pela apresentação da Impugnação Judicial, o prazo de prescrição de 10 anos previsto no CPT, contabiliza-se da seguinte forma: (i) entre os dias 01/01/1996 (início do prazo de prescrição) e 04/07/2000 (apresentação da impugnação) decorreram 4 anos, 6 meses e 3 dias, (ii) reiniciado o prazo no dia 30/09/2002 (um ano após a paragem por igual período do processo de impugnação judicial), os dez anos completaram-se, como referido, no dia 27/03/2008. Chegamos, assim, à conclusão que, na presente data, já ocorreu a prescrição da dívida aqui em questão;*

viii. *Com efeito, além da interposição da Impugnação Judicial, a Recorrente não vislumbra outra causa que possa ter interrompido (ou suspenso) o prazo de prescrição que se encontrava em curso. No caso em apreço, a primeira causa interruptiva do prazo de prescrição ocorreu em 04/07/2000, com a instauração da Impugnação Judicial, e (a existir) uma segunda causa de interrupção ocorreu logo em 12/07/2000, com a instauração da execução fiscal, ou seja em data bastante anterior à da cessação do efeito interruptivo provocado pela apresentação da Impugnação Judicial;*

ix. *Pelo que não procede, nesta sede, porque totalmente destituído de coerência lógica, o argumento de que a Lei tributária admite diferentes e sucessivas causas interruptivas na contagem do prazo de prescrição de dívidas tributárias, devendo, nessa medida, relevar para efeitos de contagem do prazo prescricional das alegadas dívidas de IRC do ano de 1995 da ora Recorrente a interrupção verificada com a instauração do processo de execução fiscal para cobrança coerciva das mesmas;*

x. *Sem prejuízo do acima exposto — que por si só conduz à anulação do Acórdão recorrido — a Recorrente entende que é destituído de legalidade a aplicação ao caso do disposto no artigo 49º, n.º 3 da LGT, como forma de fundamentar a suspensão do prazo de prescrição durante a suspensão do processo de execução fiscal que ocorreu até à decisão da impugnação judicial;*

xi. *Desde logo, porque existe o entendimento de que a aplicação do regime do CPT deve ser feita em bloco. A ser assim, tal afastaria a aplicação das regras da suspensão previstas no artigo 49º, n.º 3*

da LGT, o que afinal determinaria que não existisse qualquer causa suspensiva, pois o CPT não prevê nenhuma causa de suspensão;

xii. Não obstante, ainda que se entenda ser possível aplicar num mesmo caso simultaneamente regras do CPT e da LGT para efeitos de contagem do prazo de prescrição das dívidas tributárias, o certo é que, ainda assim, é totalmente ilegal a aplicação do regime da suspensão previsto no artigo 49.º, n.º 3 da LGT para as situações em que o processo (que deu origem à interrupção do prazo de prescrição) esteve parado por mais de um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, entendimento que é corroborado pela doutrina e jurisprudência existente sobre esta matéria;

xiii. Desde logo, há Autores que entendem (como é o caso de Benjamim Rodrigues) ser totalmente incongruente a aplicação do regime da suspensão previsto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, para as situações previstas nos números 1 e 2 da mesma norma legal, designadamente nas situações em que o processo (que deu origem à interrupção do prazo de prescrição) esteve parado por mais de um ano, por facto não imputável ao sujeito passivo;

xiv. Com efeito, tal interpretação destituiria de qualquer sentido prático útil o número 2 do artigo 49.º da LGT, fazendo prevalecer sempre a suspensão do prazo de prescrição, mesmo para os casos em que o processo que deu azo à interrupção esteve parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte;

xv. Ora, também a jurisprudência vai no mesmo sentido. Com efeito, no Acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário (2.ª Secção) do Supremo Tribunal Administrativo, no Processo n.º 0116/05, de 23 de Fevereiro de 2005 foi sufragado o entendimento de que a suspensão de um processo de execução fiscal só pode ser imputável ao contribuinte e, nessa medida, determinar a suspensão da contagem do prazo de prescrição das dívidas exequendas, se o processo de impugnação judicial associado estiver parado, por mais de um ano, por facto imputável ao contribuinte. Tratando-se de uma paragem por facto não imputável ao contribuinte, a suspensão do processo de execução fiscal associado não determina a suspensão da contagem do prazo de prescrição das dívidas exequendas, devendo recomençar-se a contar o prazo de prescrição, acrescido do período de tempo que decorreu antes da apresentação da impugnação judicial;

xvi. Em síntese, a suspensão de um processo de execução fiscal, instaurado pela Administração Tributária para cobrança coerciva de alegadas dívidas de natureza tributária de um contribuinte por força da dedução de uma Impugnação Judicial, não pode, por si só, ter a virtualidade de manter suspensa a contagem do prazo prescricional das respectivas dívidas, ainda que o processo de impugnação judicial associado tenha estado parado, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano, exigindo-se a imputação de responsabilidade por tal facto ao próprio contribuinte/ sujeito passivo;

xvii. Impõe-se, portanto, no caso vertente, a tomada de uma decisão no mesmo sentido do Acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário (2.ª Secção) do Supremo Tribunal Administrativo, no Processo n.º 0116/05, de 23 de Fevereiro de 2005, acórdão esse em oposição com o Acórdão proferido nos presentes autos;

xviii. Em face do exposto, urge decidir no sentido de reconhecer a prescrição da alegada dívida de IRC da Recorrente respeitante ao ano de 1995, tal como oportunamente requerido, aliás, pela ora Recorrente, em sede de reclamação judicial.

NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, SEMPRE COM O DOUTO SUPRIMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVERÁ O PRESENTE RECURSO SER JULGADO PROCEDENTE, E, EM CONSEQUÊNCIA, RECONHECIDA A PRESCRIÇÃO DA ALEGADA DÍVIDA DE IRC DO EXERCÍCIO DE 1995, DETERMINANDO-SE, EM CONSEQUÊNCIA, A EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL n.º 3549200001052969.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Questão prévia: 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.⁽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 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 art. 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».

É essa precisamente a hipótese que ocorre no caso subjudice, já que, como também sublinha a Fazenda Pública na sua resposta de fls. 294 e segs., os dois acórdãos em confronto não foram proferidos no domínio da mesma legislação.

Com efeito na situação em análise no acórdão fundamento (fls. 281 e segs.) o Supremo Tribunal Administrativo apreciou a questão da interrupção e suspensão da prescrição no âmbito do CPT (art. 34) e tão só no âmbito daquele diploma legal, por se entender que, tendo a Lei Geral Tributária entrado em vigor em 1.1.1999, seria manifesto que não teria ocorrido, à data da prolação do acórdão (23.02.2005) o prazo de prescrição previsto naquele diploma legal.

Daí que o acórdão fundamento concluisse apenas haver que apreciar a prescrição à luz do regime previsto no CPT (cf. fls. 283).

E foi com recurso à análise exclusiva do regime de prescrição no âmbito do CPT que se concluiu que «se o processo de impugnação judicial estiver parado por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, recomeça, a partir do termo desse ano, a contar-se o prazo de prescrição, acrescido do período de tempo que decorreu até à instauração da execução fiscal».

Já na situação em análise no acórdão recorrido (fls. 252 e segs.) foi contabilizado o prazo de prescrição à luz dos dois regimes, tendo-se concluído que, por força do disposto no art. 49º, n.º 3 da Lei Geral Tributária, o prazo de prescrição se suspendeu por motivo de paragem do processo de execução em virtude de estar pendente impugnação judicial e enquanto esta se mantiver.

Trata-se de aplicação de regimes jurídicos distintos, circunstância essa que teve reflexo na determinação das soluções jurídicas encontradas.

Não se verifica, pois, um dos alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados, designadamente que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado findo.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

No art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002 que cabe ao Pleno da 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.

No entanto, o regime do recurso jurisdicional por oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, não foi revogado pela entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, sendo aplicáveis a tais recursos, subsidiariamente, o regime previsto no art. 152.º deste último Código, no que não está regulado no CPPT e no regime do recurso de agravo, cabendo ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer destes recursos, uma vez que, sendo fundados em oposição de acórdãos, estarão abrangidos pela designação “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. (2)

3 – A admissibilidade dos recursos de acórdãos do Tribunais Centrais Administrativos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto e é jurisprudência pacífica, o facto de ter sido reconhecida a existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento do recurso não obsta a que este Pleno reaprecie a questão, entendimento este que tem suporte actualmente no n.º 6 do art. 152.º do CPTA, que estabelece que «a decisão que verifique a existência de contradição alegada anula a sentença impugnada e substitui-a decidindo a questão controvertida» e, anteriormente, tinha suporte no n.º 3 do art. 766.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, que estabelece que «o acórdão que reconheça a existência da oposição não impede que o tribunal pleno, ao apreciar o recurso, decida em sentido contrário».

Para se poder entender que há oposição de soluções jurídicas terá de exigir-se que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do

Supremo Tribunal Administrativo e ainda que ambos os acórdãos tenham sido proferidos num quadro legislativo substancialmente idêntico.

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. ⁽³⁾

Para além disso, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados relativamente a soluções *expressas*, como vem sendo uniformemente exigido pelo Supremo Tribunal Administrativo. ⁽⁴⁾

4 – Nos casos em que durante o decurso do prazo de prescrição da obrigação tributária ocorreram alterações legislativas, a apreciação da questão da prescrição da obrigação tributária não depende apenas da solução de uma única questão de direito, exigindo, antes, pelo menos, a tomada de posição sobre a questão da aplicação no tempo das leis potencialmente aplicáveis, para além da forma de aplicar a lei ou leis que se entendam deverem ser aplicadas.

Designadamente, para além da determinação do prazo de prescrição a aplicar, quando no decurso desse prazo de prescrição ocorrem factos com potencialidade interruptiva ou suspensiva, é necessário apreciar os problemas inerentes à aplicação da lei no tempo e à determinação dos efeitos desses factos.

No caso em apreço, constata-se, desde logo, que o elemento normativo que assumiu relevância primordial para o acórdão recorrido ter concluído que não se verificou a prescrição, que é o art. 49.º, n.º 3, da LGT, não é expressamente referido no acórdão fundamento.

Isto é, enquanto no acórdão recorrido houve uma tomada de posição expressa sobre a questão da aplicação deste art. 49.º, n.º 3, da LGT, que foi decidida no sentido afirmativo, no acórdão fundamento não foi colocada sequer a questão da sua aplicação, não havendo, por isso, a necessária decisão expressa em sentido oposto, que é imprescindível para se julgar verificada a oposição.

Nestes termos, não se pode considerar verificada a oposição de julgados, pelo que não se pode apreciar o mérito do recurso.

Termos em que acordam neste Pleno da Secção do Contencioso Tributário em julgar findo o recurso.

Custas pela Recorrente com procuradoria de 50%

Lisboa, 7 de Julho de 2010. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.

⁽¹⁾ Vide neste sentido *Jorge Lopes de Sousa*, no seu *Código de Procedimento e Processo Tributário*, 4 edição, pág. 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⁾ Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Pleno de 14-7-2008, processo n.º 764/07.

⁽³⁾ 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.

⁽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.

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional por oposição de julgados. Solução jurídica idêntica para a mesma questão fundamental de direito.

Sumário:

Inexiste oposição de julgados se a questão da preterição do direito de audição prévia antes do acto de liquidação de contribuição especial, efectuada ao abrigo do Decreto-lei n.º 43/98 de 3/3, foi equacionada, pelo acórdão recorrido, em termos idênticos à jurisprudência expressa pelo acórdão tido por fundamento.

Processo n.º 48/10-50.

Recorrente: Construções Arnaldo Dias, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – Construções Arnaldo Dias, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Tributário de Lisboa, impugnação judicial contra o acto de liquidação de contribuição especial, efectuada ao abrigo do Decreto-lei n.º 43/98 de 3/3, no montante global de € 8.398,22.

Aquele Tribunal, por decisão datada de 13/10/08, decidiu julgar improcedente a impugnação judicial (fls. 92 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso dessa decisão para a Secção do Contencioso Tributário do TCA Sul que, por acórdão datado de 7/7/09, negou provimento ao recurso (fls. 247 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 13/11/02, prolatado por aquela Secção do STA, in rec. n.º 977/02 (fls. 262).

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. 273 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator da Secção do Contencioso Tributário daquele TCA 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. 298).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I. Encontram-se preenchidos os requisitos dos quais depende a admissão do presente recurso por oposição de acórdãos, já que ambos foram proferidos no âmbito da mesma legislação - artigo 60º da Lei Geral Tributária e Decreto-Lei 43/98, de 3 de Março - respeitam as mesmas questões fundamentais — existência ou não de preenchimento do direito de audição prévia do contribuinte através da participação de um seu representante numa comissão de avaliação e a possibilidade do contribuinte poder influenciar após a comissão de avaliação a liquidação; respeitam a soluções, expressamente, opostas, bem como foram decididas num quadro factual idêntico.

II. Resulta dos factos provados que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da Recorrente. De facto, todos os elementos constantes do termo de avaliação a fls. 14 a 17 do apenso da reclamação graciosa foram trazidos pela Administração Tributária, limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação. Resulta, assim, dos autos que em todo o procedimento nunca foi concedido ao contribuinte qualquer oportunidade de ser ouvido previamente à liquidação, sendo certo que a Recorrente só teve conhecimento do termo da avaliação no dia em que foi notificada para proceder ao pagamento da contribuição especial.

III. Face aos factos provados a principal questão a analisar no presente recurso é pois a de saber se, nas circunstâncias acabadas de descrever, a Administração Fiscal estava ou não obrigada a cumprir o disposto no artigo 60º da LGT, isto é, estava obrigada a notificar a Recorrente para que esta pudesse exercer o direito de audição prévia.

IV. O artigo 60º da L.G.T. transpõe para o procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, expresso no artigo 267º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa. Assim, nos termos da referida norma, mormente do disposto no artigo 60º n.º 1 a), da L.G.T., a Administração Fiscal antes de liquidar a contribuição especial deve ouvir o contribuinte.

V. *In casu* a liquidação impugnada, quer abstracta quer objectivamente, podia ser contestada através do exercício do direito de audição pela Recorrente, já que só esta poderia aferir correctamente, a título de exemplo, sobre o valor m2 de construção - em 1994 e à data do pedido de licenciamento -, sobre a área de construção efectivamente edificada, o n.º de fogos efectivamente edificados, a volumetria de construção efectivamente edificada, elementos estes que, apenas, constam do alvará de construção sob a forma de previsão, sendo estes, habitualmente, alterados em função da obra efectivamente edificada.

VI. O princípio do aproveitamento do acto — tão doutamente desenvolvido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo — não é, também, de aplicar *in casu* já que, como se demonstrou, em sede de audiência prévia, poderia a Recorrente, com toda a certeza, influenciar a posição da Administração Fiscal em inúmeros aspectos: a área do prédio; a área bruta de construção (prevista e edificada); o n.º de fogos (previstos e edificados); o n.º de estacionamento (previstos e edificados); a volumetria da construção (prevista e edificada); o valor m2, estimado, da construção a 1 de Janeiro de 1994; o valor m2, estimado, de construção à data do pedido de licenciamento; as infra-estruturas envolventes, etc. Sendo, assim, decisiva a influência da Recorrente quer na fixação da matéria colectável objecto da taxa quer mesmo no controlo da operação aritmética que determina a contribuição especial a pagar.

VII. A audiência prévia do contribuinte no âmbito do processo de liquidação de contribuição especial não é efectuada através da intervenção do contribuinte ou do seu representante na comissão de avaliação a que alude o art. 2º, 4º e 6º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, sendo que tal intervenção não está a coberto da expressão do artigo 60º da L.G.T. que refere “sempre que a lei não prescrever em sentido diverso”.

Ora, a interpretação de que tal audiência se efectua nos termos dos normativos supra referidos é totalmente contrária, quer à *ratio* do artigo 267º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) quer à *ratio* do próprio princípio da participação do administrado nas decisões ou deliberações que lhe disserem respeito, já que a “alegada” audiência prévia nunca pode ser realizada numa fase de instrução do procedimento, mas apenas numa fase de pré-decisão.

É, assim, inconstitucional, por violação do artigo 267º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, a disposição inserta no n.º 1 e 2 do artigo 4º do Regulamento Anexo ao Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, conjugado com os artigos 57º n.º 1 e 60º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (Lei Geral Tributária), quando interpretados no sentido de que a intervenção de um perito do contribuinte na comissão referida nesse artigo é suficiente para se considerar preenchido o princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.

VIII. Pelo exposto douto acórdão recorrido fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos, mormente, do disposto no artigos 267º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, do artigo 60º n.º 1 e n.º 4 e 16º n.º 1 da L.G.T. e do artigo 100º e 103º do Código do Procedimento Administrativo.

IX. Da mesma forma, em caso algum, poder-se-á considerar que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada sana o vício de preterição de audiência prévia, já que para além de não se encontrarem preenchidos os requisitos do artigo 60º n.º 1 a) e n.º 3 da L.G.T., o perito indicado pela Recorrente não estava mandatado para exercer o direito de audiência prévia em seu nome e o mesmo interveio, unicamente, num acto prévio de instrução, pelo que, também por isso, em caso algum se poderá considerar que se deu cumprimento ao direito de audiência prévia da Recorrente.

X. *In casu* não ocorreram os requisitos que, excepcionalmente, permitem a dispensa do cumprimento do disposto no artigo 60º da LGT, pelo que o acto impugnado padece de vício de forma, pelo que terá de ser anulado.

XI. Igualmente, não é de aplicar ao caso *sub judice* o disposto no artigo 103º do CPA por tal norma não ter aplicação em matéria tributária, na medida em que esta só será de aplicar quando não existam normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas. E no caso em apreço existem - o artigo 60º da LGT.

XII. O acto tributário de liquidação da contribuição especial à Recorrente padece, assim, de vício de forma e substância que acarreta a sua nulidade, por vício de forma.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 368 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. Dos acórdãos em confronto resulta que as situações concretas que estão na origem dos mesmos são diferentes e que os factos dados como provados também são diferentes, o que motiva o tratamento diverso da mesma questão de direito, não existe real oposição de acórdãos, o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação;

2. Sem conceder, ainda se dirá que correcta é a interpretação reflectida no douto acórdão recorrido, que, aliás, se encontra de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, dando-se como verificada a participação do contribuinte, nos termos do art. 60º da LGT, se este teve intervenção nas avaliações de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial e/ou, sendo a liquidação impugnada uma mera operação aritmética de aplicação da taxa devida àquela matéria, não se justifica a anulação da liquidação em causa, por não se vislumbrar qualquer possibilidade de a omitida audiência influenciar o conteúdo da liquidação.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o presente recurso, “por inexistência de oposição de soluções jurídicas”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente, nos termos que constam de fls. 389 e seguintes, que aqui se dão, também, por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O Tribunal Central Administrativo considerou provada a seguinte matéria de facto:

A) A impugnante exerce a actividade de compra e venda de imóveis – CAE 070120.

B) Em 10/11/1998 a impugnante solicitou à Câmara Municipal de Odivelas o licenciamento da construção relativa ao lote 15 da Urbanização da Ribeirada, freguesia de Odivelas, descrito na Conservatória do registo Predial de Odivelas sob o n.º 03126/961105.

C) Em 29/01/2002 a Câmara Municipal de Odivelas emitiu, em nome da impugnante, o alvará de licença de construção n.º 18/2002, relativamente ao prédio mencionado na alínea anterior.

D) A impugnante não apresentou a declaração Modelo 1, prevista no art.º 7º do DL n.º 43/98 de 3 de Março de 1998, respeitante à licença de construção mencionada na alínea anterior.

E) Em 09/09/2003, e no âmbito da instauração do processo n.º 92/02, foi elaborado termo de avaliação referente ao prédio mencionado em B), nos termos do art. 4.º DL n.º 43/98 de 3 de Março de 1998, reportada a 11/11/1998.

F) Na elaboração do termo de avaliação participou o Sr. Eng. João Manuel Dias Santos na qualidade de perito da impugnante, e outros dois peritos que acordaram, por unanimidade, atribuir ao terreno o valor de construção por m2 de € 585,00 e o valor total do terreno de € 288.997,55.

G) Na sequência da avaliação mencionada na alínea anterior foi liquidada à impugnante o valor de € 8.398,22 a título de contribuição especial prevista no DL 43/98 de 3 de Março, acrescido de juros compensatórios no montante de € 629,75.

G-1) A impugnante foi notificada nos termos que constam do ofício n.º 5956, de 20.09.2005, recebido em 22.09.2005, junto a fls. 20 dos autos de reclamação apensos e do qual se extrai o seguinte:

“(…)

Assunto: Notificação – Contribuição Especial Proc. n.º 92/2002

Pelo presente e nos termos do artigo 15.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto - Lei n.º 43/98, de 3 de Março, com as alterações posteriormente introduzidas, fica notificado dos valores de € 199.198,75 e de € 288.997,55 que foram atribuídos pela comissão de Avaliação ao prédio, com o alvará n.º 18/2002, conforme declaração apresentada, cuja fundamentação se junta (Fotocópia autenticada do termo de avaliação).

Fica ainda notificado para até ao fim do mês seguinte ao da notificação, que se considera efectuada na data da assinatura do aviso de recepção, efectuar o pagamento, de € 8.398,22 acrescido de juros compensatórios, no montante de € 629,75 através do documento de cobrança que se junta, sem prejuízo do seu direito à reclamação ou impugnação da liquidação com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e Processo Tributário, conforme previsto nos art.ºs 24.º e 25.º do criado Regulamento.

Não sendo efectuado o seu pagamento no prazo acima referido, proceder-se-á à extracção de certidão de dívida conforme art.º 88.º do CPPT, para efeitos de processo executivo.

(…)”

H) Em 17/01/2006 a impugnante apresentou, junto do serviço de finanças de Odivelas reclamação graciosa sobre a liquidação mencionada na alínea anterior, que assumiu o n.º 4227-06/4000994.

I) Em 06/07/2006 a reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Odivelas, por delegação.

3 – Antes do mais, importa apreciar a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer, por que prejudicial.

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

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

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

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

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

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

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

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

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

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

3 – Estando em causa a liquidação de contribuição especial, efectuada ao abrigo do Decreto-lei n.º 43/98 de 3/3, no acórdão recorrido decidiu-se, em suma, que, “a ora recorrente, tal como fizera em primeira instância, invoca apenas, para atacar o acto impugnado, que houve preterição do direito

de audiência prévia antes da liquidação, nos termos do disposto no art.º 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa e art.º 60.º n.º 1 alínea a) da Lei Geral Tributária”.

E acrescenta que “Recentemente vários acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, fixaram a seguinte jurisprudência sobre a questão da audiência prévia no procedimento de liquidação da contribuição especial...”, que cita.

Para concluir que “Embora no caso concreto a solução acabe por ser a mesma e salvo o devido respeito, não podemos concordar com este entendimento, afigurando-se-nos mais correcto o entendimento sufragado pela Secção (e não pelo Pleno, como por lapso se refere) do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 13.11.2002, recurso 0977/02”.

Sendo assim, é patente que não existe qualquer “antítese discursiva” entre os arestos em confronto, já que o acórdão recorrido aderiu expressamente à jurisprudência do acórdão tido por fundamento, como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer.

“O antagonismo de sentido das decisões nos acórdãos em confronto (improvemento no acórdão recorrido/provimento no acórdão fundamento) foi determinado pela aplicação no acórdão recorrido do princípio do aproveitamento dos actos administrativos, sustentada nos seguintes termos:

«A solução a dar ao caso não passa pela afirmação de que se cumpriu o dever de audiência prévia.

O que sucede no caso concreto é que se impõe manter o acto pelo princípio do aproveitamento dos actos administrativos, degradando-se em não essencial a preterição da formalidade da audiência prévia (...)

Na verdade à Administração não restava outra solução, válida e legal, ainda que tivesse ouvido previamente a ora Recorrente, que não fosse a de aceitar o resultado da avaliação, obtido por unanimidade, e aplicar a fórmula legal para obter o valor da avaliação. O que fez»” (parecer citado).

Todavia e ao contrário daquilo que alega a recorrente, esta questão também não foi apreciada e decidida no acórdão tido por fundamento, nem tão pouco no Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 19/11/08, in rec. n.º 837/07, como resulta da sua simples leitura.

Assim sendo, havemos de concluir que não se verificam os pressupostos do recurso por oposição de acórdãos.

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

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

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Oposição de julgados. Acórdão fundamento. Situação de facto idêntica.

Sumário:

- I — O acórdão fundamento tem necessariamente de ser indicado no requerimento de interposição de recurso por oposição de julgados, de acordo com o disposto no n.º I do artigo 284.º do CPPT, encontrando-se vedado ao Tribunal a possibilidade de ordenar o prosseguimento do recurso com apelo a qualquer outro aresto em que entenda verificar-se contradição entre julgados.*
- II — Não se verifica oposição de julgados no caso da diversidade das soluções jurídicas encontrada nos arestos em confronto não resultar de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de diferentes realidades fácticas e, em consequência, do diferente equacionar das questões jurídicas que se impunha conhecer.*

Processo n.º 162/10-50.

Recorrente. Cruz & Companhia, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

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

1 – “Cruz & Companhia, Lda.”, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Pleno do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 5/11/09, que negou provimento a um recurso que interpusera da sentença do TAF de Viseu, que julgara improcedente a reclamação deduzida contra o acto de compensação levado a cabo no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2704200901000683, praticado pelos serviços de Finanças de Tondela.

Invoca como fundamento do recurso o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 02/03/2005, recurso n.º 10/05.

O Exmo. Relator do Tribunal Central Administrativo Norte, por despacho de fls. 295 verso, muito embora tenha concluído pela inexistência da oposição de julgados invocada pela recorrente, ordenou a notificação das partes para apresentar alegações nos termos do artigo 284º, n.º 5 do CPPT, uma vez que entendia verificada oposição de julgados do acórdão recorrido com um outro acórdão deste Pleno, mais em concreto o de 2/12/09, no processo n.º 897/08.

A recorrente apresentou alegações em que conclui do modo seguinte:

A. Em causa nos presentes autos está uma reclamação judicial apresentada pela CRUZ & COMPANHIA de um acto de compensação, no valor de 74.059,38 € praticado pelo Serviço de Finanças de Tondela no âmbito do processo de execução de fiscal 2704200901000683.

B. Tanto o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, como o Tribunal Central Administrativo Norte entenderam não haver fundamento para a subida imediata da reclamação.

C. Essas decisões estão em clara oposição com o que já havia sido decidido em outros arestos neste Supremo Tribunal Administrativo.

D. A apreciação do recurso de oposição de acórdãos pelo Supremo Tribunal Administrativo não conhece qualquer limitação ou constrangimento provenientes dos arestos citados ou, eventualmente, de quaisquer outros proferidos por aquele Tribunal.

E. A CRUZ & COMPANHIA alegou e logrou demonstrar, ao contrário do que conclui o Tribunal a quo, que a subida diferida da reclamação judicial é para si geradora de prejuízos irreparáveis, mais especificamente, de prejuízos que não são inerentes a qualquer execução e que também não se traduzem em meros transtornos ou incómodos para a CRUZ & COMPANHIA.

F. Caso a reclamação não venha a ser apreciada imediatamente e o acto reclamado não seja anulado, a CRUZ & COMPANHIA poderá, com grande probabilidade, ser conduzida para uma situação de asfixia financeira e subsequente insolvência, dado que a privação automática da percepção do montante compensado é altamente desestabilizadora da tesouraria da CRUZ & COMPANHIA.

G. A factualidade que vem descrita deve-se, em primeiro lugar, ao significativo montante envolvido na compensação, que é de 41.294,88 €, o qual não pode deixar de se somar aos restantes actos de compensação efectuados praticamente em simultâneo e igualmente alvo de reclamação judicial nos processos n.º 878/09.2BEVIS (85.905,46 €), n.º 705/09.OBEVIS (57.392,37 €), n.º 951/09.7BEVIS (41.294,88 €) e 1350/09.6BEVIS (128.192,30 €), os quais atingem a considerável soma de 300.939,23 €.

H. A tese sustentada pelo Acórdão fundamento vai no sentido de considerar que o elevado montante de que será privada a reclamante causará forçosamente danos irreparáveis nesta, danos esses que significam, indubitavelmente, uma enorme dificuldade de tesouraria que redundará numa perda de competitividade e que poderá, a posteriori, ditar a insolvência da reclamante.

I. A situação descrita no Acórdão fundamento é perfeitamente identificável com a dos presentes autos, e, dados os valores envolvidos na compensação, a não percepção desses montantes implica um desequilíbrio de tesouraria gerador de perda de competitividade da CRUZ & COMPANHIA o que por sua vez resultará, com grande probabilidade, na insolvência da empresa.

J. Insolvência essa que pela sua própria natureza, como é do conhecimento comum, encerrará um prejuízo manifestamente elevado, de grau não imediatamente apreensível, que não é computável em termos monetários.

K. Os reembolsos de IVA desempenham um papel estruturante na tesouraria da CRUZ & COMPANHIA, dada a forte actividade exportadora em que se encontra envolvida, estando a empresa diariamente dependente desses reembolsos para ser equilibrada financeiramente e para poder ser competitiva.

L. Os reembolsos de IVA não pode ser encarados como uma receita se interpretarmos este conceito em termos restritos, todavia esse facto em nada contende com a relevância que tem a percepção dessas quantias para o sujeito passivo em termos da sua situação de tesouraria no dia.

M. A não devolução dos montantes de IVA adiantados pela CRUZ & COMPANHIA causam-lhe, necessariamente, um défice de liquidez, défice esse que esperava, legitimamente, vir a ser integralmente eliminado aquando do ressarcimento do IVA dispendido.

N. Os reembolsos de IVA são fulcrais para o bom funcionamento das empresas, prova disso é o facto de o legislador pretender reduzir o prazo para a efectivação desses reembolsos, indicando nas exposições de motivos dos vários Projectos de Lei tratar-se de uma questão de “aumento da competitividade das empresas”, e que o atraso desse reembolso “acarreta prejuízos incontornáveis aos sujeitos passivos

(...) diminuindo-lhes drasticamente as disponibilidades financeiras e provocando, consequentemente, graves problemas de tesouraria de efeitos muitas vezes irreversíveis”.

O. Assim sendo, salvo o devido respeito, não se compreende o autismo em que mergulhou o Tribunal a quo, que desconsidera a importância fulcral que desempenham os reembolsos nas tesourarias dos sujeitos passivos e que não tem em conta o avultado montante das quantias compensadas no caso concreto.

P. No exacto sentido da tese defendida pela CRUZ & COMPANHIA pronunciou-se recentemente o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 02.12.2009, proferido no processo 0997/08, onde se afirma, a propósito de um acto de compensação, que: “a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente, e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica” (destaques nossos).

Q. Sendo certo que, tal como se afirma no Acórdão fundamento, e tendo em conta a considerável soma de compensações que foi alvo a CRUZ & COMPANHIA, os prejuízos emergentes da privação da percepção dos reembolsos é uma “circunstância que, pelo seu conhecimento e senso comum, nem carecem..., de particulares demonstrações”.

R. O avultado montante global das compensações feitas com reembolsos da CRUZ & COMPANHIA, aliado à essencialidade dessas quantias para o bom funcionamento da sua tesouraria, é suficiente para justificar a subida imediata da reclamação dos presentes autos, como, de resto, se decidiu no Acórdão fundamento.

S. A não apreciação imediata da reclamação poderá significar a precipitação da CRUZ & COMPANHIA para a insolvência - um prejuízo irreparável.

T. Acresce que é gritante a ilegalidade cometida pela Administração Fiscal no acto de compensação em causa nos presentes autos, uma vez que, em frontal contravenção com o disposto no artigo 89.º do CPPT e na Constituição da República, operou a compensação da dívida tributária quando estava pendente para apreciação impugnação judicial das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios.

U. Do que vem exposto resulta que a CRUZ & COMPANHIA, caso a reclamação seja apreciada apenas a final, poderá ser arrastada para uma situação de insolvência e quando tiver a decisão final, que será com toda a certeza favorável, não retirará dela qualquer efeito útil.

2 – A Fazenda Pública contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. O despacho proferido pelo Exmo. Juiz Relator a quo, ao abrigo do art. 284º, 5 do C.P.P.T., decidiu que não existia a oposição invocada pela Recorrente, mas admitiu a prossecução do recurso com base em contraditoriedade de julgados suscitada pelo próprio Tribunal.

2. A oposição que pode fundar a prossecução do recurso é apenas aquela que ocorre entre os acórdãos invocados pelo interponente de recurso.

3. Tendo sido reconhecido que essa oposição não existe, o recurso tem que ser julgado findo com as legais consequências.

SEM PRESCINDIR

4. A Recorrente pretende que alegou e demonstrou factos que permitem concluir que a subida diferida da reclamação lhe causa prejuízos irreparáveis.

5. Do elenco de factos provados decorre, porém, que tal não se verifica.

6. E, competindo ao STA julgar apenas sobre matéria de direito, óbvio é que a matéria de facto provada não pode já ser alterada.

7. De qualquer forma, a existência de prejuízo irreparável não podia nunca ser considerada uma consequência automática e inelutável do acto de compensação de reembolsos de IVA.

8. Esse prejuízo tem que ser aferido face às condições concretas da entidade reclamante e da características próprias da sua tesouraria, que deviam ser alegadas pela Recorrente, sendo que esta não o fez, tendo - se limitado à mera alegação de generalidades sobre o tema.

9. A questão da ilegalidade da compensação efectuada, face à pendência da impugnação relativa ao imposto exequendo, não foi apreciada pelas instâncias antecedentes.

10. Não pode, pois, ser conhecida por esse Venerando Tribunal, como pretende a Recorrente,

11. Aliás, a falta da apreciação do aludido tema pelas anteriores instâncias implica que não ocorre, nem podia ocorrer qualquer divergência entre o acórdão em recurso que e o acórdão do STA proferido no recurso n.º 997/08, uma vez que o primeiro não tratou do tema sobre que o último se ocupou.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer nos seguintes termos:

“Objecto do recurso: acórdão TCA-Norte SCT proferido em 5.11.2009 (em oposição com acórdão STA SCT proferido em 2.03.2005 (processo n.º 10/05)

FUNDAMENTAÇÃO

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. 284º CPPT; art. 27º n.º 1 alínea a) ETAF vigente; art. 152º n.º 1 alínea b) 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 19532; 18.05.2005 processo n.º 276/05)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5ª edição 2007 Volume II p.809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156)

A oposição de soluções jurídicas exige ainda pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (acórdãos STA Pleno SCT 6.05.2009 processo n.º 617/08, 26.09.2007 processo n.º 452/07; acórdãos STA SCT 28.01.2009 processo n.º 981/07); 22.10.2008 processo n.º 224/08)

2. Aplicando estas considerações ao recurso sob análise:

Questão decidida: subida imediata ou subida diferida da reclamação apresentada contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal, em caso de prejuízo irreparável.

O antagonismo das soluções (recusa de subida imediata para conhecimento da reclamação apresentada contra acto praticado pelo órgão da execução fiscal no acórdão recorrido/subida imediata no acórdão fundamento) não resulta de entendimentos apostos sobre a interpretação e aplicação de idêntica norma jurídica (art. 278º n.º 3 corpo CPPT), antes de divergentes julgamentos sobre a matéria de facto, como natural corolário do princípio da livre apreciação da prova efectuada por cada tribunal.:

-Acórdão recorrido

O órgão da execução fiscal praticou um acto de compensação de dívidas de tributos do executado (art. 89º n.º 1 CPPT); a recusa da subida imediata da reclamação foi determinada por:

a) falta de demonstração de factos de onde se possa concluir a ocorrência de prejuízo

b) reparabilidade de eventual prejuízo (não provado) face ao conhecimento da sua extensão e quantidade

c) manutenção do efeito útil da reclamação, em caso de subida diferida, como consequência da possibilidade de quantificação e ressarcimento de eventual prejuízo

-Acórdão fundamento

O órgão da execução fiscal praticou um acto de indeferimento de pedido de suspensão de execução fiscal (art. 169º CPPT); a subida imediata da reclamação fundou-se no reconhecimento de que a subida diferida (após a penhora) produziria um prejuízo irreparável e retiraria utilidade à sua apreciação (fls. 271)

3. 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 4 edição 2003 p. 1151)

4. A apreciação da questão da inconstitucionalidade orgânica da norma constante do art. 284º n.º 5 CPPT (atributiva de competência ao juiz relator no tribunal recorrido para proferimento de despacho sobre a oposição/inoposição de acórdãos), suscitada nas alegações de 1º grau (fls. 279/281), está prejudicada pela prolacção do despacho do relator no tribunal recorrido que julgou verificada a oposição de acórdãos, sem que tenha sido apresentada reclamação para a conferência (fls. 295 vº; art. 700º n.º 3 CPC).

O recurso deve ser julgado findo, por inexistência de oposição de soluções jurídicas.”

4-Notificadas as partes deste douto parecer, apenas respondeu a recorrente, nos termos que constam de fls. 350 e seguintes, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir em Pleno da Secção.

5- O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1º Em 21 01 2009 foi instaurado contra a aqui reclamante o processo de execução fiscal n.º 2704200901000683 referente a dívida de IVA do ano de 2004 no valor de € 577.844,79.

2º Em 07 04 2009 foi efectuada uma compensação no valor de € 74 059, 38 n.º 390043 do ano de 2009.

3º A reclamante apresentou a reclamação em 16-04-2009.

4º Não foi efectuada qualquer penhora.

6- Como já acima vimos, o Ex.mo Relator do TCA Norte, muito embora tenha concluído pela inexistência da oposição de julgados invocada pela recorrente, considerando ocorrer oposição de julgados do acórdão recorrido com o acórdão de Pleno desta Secção de 2/12/09, no processo n.º 897/09, notificou as partes para alegações nos termos do n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.

A decisão proferida não só não faz caso julgado, como nada impede este Tribunal de recurso de indagar do seu eventual acerto (cfr. artigo 687.º n.º 4 do CPC).

Ora, o certo que o presente recurso por oposição de julgados não podia prosseguir com base em contraditoriedade do acórdão recorrido com o decidido num outro aresto que não fora indicado pela recorrente.

Na verdade, de acordo com o n.º 1 do artigo 284.º do CPPT, quando o fundamento for o de oposição de julgados, como é o caso, o requerimento de interposição de recurso “*deve indicar com a necessária individualização os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido*”.

Significa isto que é sobre o recorrente que recai o ónus da indicação dos acórdãos que sirvam para fundamento do recurso

E só ele os pode indicar, com óbvia exclusão da possibilidade do Tribunal vir a ordenar o prosseguimento do recurso com base em oposição com qualquer outro aresto, nomeadamente por sua iniciativa e, muito menos, através dele suscitar o conhecimento de questão jurídica em tudo estranha à alegação de recurso demonstrativa da oposição que fora invocada.

Importa, assim, delimitar o objecto do presente recurso à oposição de julgados nos termos configurados pela recorrente.

Ora, o que releva então para a economia do presente recurso é apenas o entendimento perfilhado no segmento do despacho do Relator do TCA em que conclui pela inexistência da oposição de julgados que a recorrente invocara.

Sendo assim, à luz do n.º 5 do artigo 284.º do CPPT logo aí o recurso deveria ter sido considerado findo. Tal não aconteceu e a verdade é que o recurso foi remetido a este Pleno da Secção.

Neste contexto, sendo certo que - como já se disse - nada impede a sua reapreciação por este Tribunal, importa indagar da verificação dos pressupostos do presente recurso por oposição de julgados com o âmbito já definido.

Vejamos, então.

7-O presente processo iniciou-se no ano de 2009, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º i, e 4.º, n.º 2 da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107- D/2003 de 31 de Dezembro.

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

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

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

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

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

-que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

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

Ora, no caso que nos ocupa, a diversidade das soluções jurídicas encontradas (recusa de subida imediata da reclamação apresentada contra decisão de órgão de execução fiscal no caso do acórdão recorrido e imediata subida no caso do acórdão fundamento) não resultou de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes de terem enfrentado realidades fácticas bem diversas e que, por via disso, exigiram um diferente equacionamento das questões jurídicas que se impunha conhecer

Com efeito, no acórdão recorrido, estando em causa reclamação de deduzida contra acto de compensação efectuado pelo órgão de execução fiscal, a sua não subida imediata decorreu do entendimento de que dos factos dados como provados não resultava "uma verdadeira concretização ou especificação dos prejuízos que o acto de compensação provocou ou pode provocar" e que, em caso de subida diferida, manter-se-ia o efeito útil da reclamação, já que em face do seu eventual provimento seria "fácil quantificar o prejuízo e estabelecer o seu ressarcimento".

Por sua parte, no acórdão fundamento, respeitando a uma reclamação de acto de órgão de execução fiscal que indeferira pedido de suspensão de execução, a respectiva subida imediata foi determinada pelo facto de se ter entendido que da subida diferida resultaria um prejuízo irreparável e retiraria qualquer efeito útil ao conhecimento da reclamação.

Impõe-se, pois, concluir pela inexistência da invocada contradição dos acórdãos cotejados quanto à mesma questão fundamental de direito.

Termos em que se acorda julgar findo o recurso.

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

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — António José Martins Miranda de Pacheco (relator) — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Manuel Lopes de Sousa — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.**Assunto:**

Recurso por oposição de julgados. Acórdão fundamento. Identidade de situações fácticas.

Sumário:

- I — No recurso com fundamento em oposição de julgados, a existência de contradição de julgados tem de ser apurada em face do acórdão recorrido e o acórdão que for invocado pelo recorrente como fundamento do recurso, não podendo o tribunal decidir o seguimento do recurso com base em contradição do acórdão recorrido com um acórdão que não foi invocado.*
- II — O seguimento do recurso com fundamento em oposição de julgados depende da existência de identidade substancial de situações fácticas.*
- III — Não existe tal identidade entre um acórdão em que se decidiu que não tinha subida imediata uma reclamação de um acto de compensação praticado num processo de execução fiscal e outro em que se decidiu que não tinha esse regime de subida uma reclamação de um acto que indeferiu um pedido de suspensão de uma execução fiscal.*

Processo n.º 163/10-50.

Recorrente: Cruz & Companhia, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – CRUZ & COMPANHIA, LDA, apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu reclamação de um acto de compensação praticado pela Administração Tributária, no âmbito de um processo de execução fiscal, pedindo a sua subida imediata.

Aquele Tribunal não conheceu da reclamação, por entender que ela não deveria ter subido imediatamente, por o acto que decidiu a compensação não ser lesivo.

A Reclamante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão de 12-11-2009 (proferido no processo que tem o n.º 951/09.7BEVIS) negou provimento ao recurso.

Novamente inconformada, a Reclamante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, com fundamento em oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 2-3-2005, proferido no recurso n.º 10/05.

Admitido o recurso, a Reclamante, ora Recorrente, apresentou a alegação a que se refere o art. 284.º, n.º 3, do CPPT, em que, além de procurar demonstrar a verificação dos requisitos do recurso por oposição de julgados, colocou a questão da competência para decidir o seguimento do recurso, entendendo que tal cabe ao Supremo Tribunal Administrativo e não ao Tribunal recorrido.

Por despacho de 18-1-2010, o Excelentíssimo Senhor Relator no Tribunal Central Administrativo Norte entendeu caber-lhe a competência para decidir sobre o seguimento do recurso, desatendendo a questão colocada pela Recorrente.

Pronunciando-se sobre a questão da verificação dos requisitos para seguimento do recurso, o Excelentíssimo Senhor Relator no Tribunal Central Administrativo Norte, julgou verificada a invocada oposição de acórdãos, dizendo que «*se bem que dos acórdãos em confronto se não vislumbre oposição relativa à fundamentação de direito o certo é que a doutrina sustentada no nosso acórdão ora em recurso, se mostra frontalmente contra o decidido no acórdão do STA de 04-12-2009 no processo 0997/08*».

Na sequência deste despacho de 18-1-2010, a Recorrente apresentou alegações, nos termos do art. 284.º, n.º 5, do CPPT, sem questionar o decidido no referido despacho sobre a questão da competência para decidir o seguimento do recurso. concluindo da seguinte forma:

A. Em causa nos presentes autos está uma reclamação judicial apresentada pela CRUZ & COMPANHIA de um acto de compensação, no valor de 41.294,88 € praticado pelo Serviço de Finanças de Tondela no âmbito do processo de execução de fiscal 2704200901000683.

B. Tanto o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, como o Tribunal Central Administrativo Norte entenderam não haver fundamento para a subida imediata da reclamação.

C. Essas decisões estão em clara oposição com o que já havia sido decidido em outros arestos neste Supremo Tribunal Administrativo.

D. A apreciação do recurso de oposição de acórdãos pelo Supremo Tribunal Administrativo não conhece qualquer limitação ou constrangimento provenientes dos arestos citados ou, eventualmente, de quaisquer outros proferidos por aquele Tribunal.

E. A CRUZ & COMPANHIA alegou e logrou demonstrar, ao contrário do que conclui o Tribunal a quo, que a subida diferida da reclamação judicial é para si geradora de prejuízos irreparáveis, mais especificamente, de prejuízos que não são inerentes a qualquer execução e que também não se traduzem em meros transtornos ou incómodos para a CRUZ & COMPANHIA.

F. Caso a reclamação não venha a ser apreciada imediatamente e o acto reclamado não seja anulado, a CRUZ & COMPANHIA poderá, com grande probabilidade, ser conduzida para uma situação de asfixia financeira e subsequente insolvência, dado que a privação automática da percepção do montante compensado é altamente desestabilizadora da tesouraria da CRUZ & COMPANHIA.

G. A factualidade que vem descrita deve-se, em primeiro lugar, ao significativo montante envolvido na compensação, que é de 41.294,88 €, o qual não pode deixar de se somar aos restantes actos de compensação efectuados praticamente em simultâneo e igualmente alvo de reclamação judicial nos processos n.º 878/09.2BEVIS (85.905,46 €), n.º 705/09.0BEVIS (57.392,37 €), n.º 877/09.4BEVIS (74.059,68 €) e n.º 1350/09.6BEVIS (128.192,30 €), os quais atingem a considerável soma de 300.939,23 €.

H. A tese sustentada pelo Acórdão fundamento vai no sentido de considerar que o elevado montante de que será privada a reclamante causará forçosamente danos irreparáveis nesta, danos esses que significam, indubitavelmente, uma enorme dificuldade de tesouraria que redundará numa perda de competitividade e que poderá, a posteriori, ditar a insolvência da reclamante.

L. A situação descrita no Acórdão fundamento é perfeitamente identificável com a dos presentes autos, e, dados os valores envolvidos na compensação, a não percepção desses montantes implica um desequilíbrio de tesouraria gerador de perda de competitividade da CRUZ & COMPANHIA o que por sua vez resultará, com grande probabilidade, na insolvência da empresa.

J. Insolvência essa que pela sua própria natureza, como é do conhecimento comum, encerrará um prejuízo manifestamente elevado, de grau não imediatamente apreensível, que não é computável em termos monetários.

K. Os reembolsos de IVA desempenham um papel estruturante na tesouraria da CRUZ & COMPANHIA, dada a forte actividade exportadora em que se encontra envolvida, estando a empresa diariamente dependente desses reembolsos para ser equilibrada financeiramente e para poder ser competitiva.

L. Os reembolsos de IVA não pode ser encarados como uma receita se interpretarmos este conceito em termos restritos, todavia esse facto em nada contende com a relevância que tem a percepção dessas quantias para o sujeito passivo em termos da sua situação de tesouraria no dia-a-dia.

M. A não devolução dos montantes de IVA adiantados pela CRUZ & COMPANHIA causam-lhe, necessariamente, um défice de liquidez, défice esse que esperava, legitimamente, vir a ser integralmente eliminado aquando do ressarcimento do IVA dispendido.

N. Os reembolsos de IVA são fulcrais para o bom funcionamento das empresas, prova disso é o facto de o legislador pretender reduzir o prazo para a efectivação desses reembolsos, indicando nas exposições de motivos dos vários Projectos de Lei tratar-se de uma questão de “aumento da competitividade das empresas”, e que o atraso desse reembolso “acarreta prejuízos incontornáveis aos sujeitos passivos (...) diminuindo-lhes drasticamente as disponibilidades financeiras e provocando, consequentemente, graves problemas de tesouraria de efeitos muitas vezes irreversíveis”.

O. Assim sendo, salvo o devido respeito, não se compreende o autismo em que mergulhou o Tribunal a quo, que desconsidera a importância fulcral que desempenham os reembolsos nas tesourarias dos sujeitos passivos e que não tem em conta o avultado montante das quantias compensadas no caso concreto.

P. No exacto sentido da tese defendida pela CRUZ & COMPANHIA pronunciou-se recentemente o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 02.12.2009, proferido no processo 0997/08, onde se afirma, a propósito de um acto de compensação, que: “a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente, e em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica” (destaques nossos).

Q. Sendo certo que, tal como se afirma no Acórdão fundamento, e tendo em conta a considerável soma de compensações que foi alvo a CRUZ & COMPANHIA, os prejuízos emergentes da privação da percepção dos reembolsos é uma “[c]ircunstância que, pelo seu conhecimento e senso comum, nem carecem...de particulares demonstrações”.

R. O avultado montante global das compensações feitas com reembolsos da CRUZ & COMPANHIA, aliado à essencialidade dessas quantias para o bom funcionamento da sua tesouraria, é suficiente para justificar a subida imediata da reclamação dos presentes autos, como, de resto, se decidiu no Acórdão fundamento.

S. A não apreciação imediata da reclamação poderá significar a precipitação da CRUZ & COMPANHIA para a insolvência - um prejuízo irreparável.

T. Acresce que é gritante a ilegalidade cometida pela Administração Fiscal no acto de compensação em causa nos presentes autos, uma vez que, em frontal contravenção com o disposto no artigo 89.º do

CPPT e na Constituição da República, operou a compensação da dívida tributária quando estava pendente para apreciação impugnação judicial das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios.

U. Do que vem exposto resulta que a CRUZ & COMPANHIA, caso a reclamação seja apreciada apenas a final, poderá ser arrastada para uma situação de insolvência e quando tiver a decisão final, que será com toda a certeza favorável, não retirará dela qualquer efeito útil.

Termos em que, deve o presente recurso proceder, revogando-se a sentença recorrida e, em consequência, ordenar-se a remessa do processo ao Tribunal competente para que seja proferida decisão que, respeitando o regime da subida imediata a Tribunal destes autos, aprecie a reclamação deduzida e profira decisão de mérito sobre a mesma,

Com o que V.as Ex.as farão sã e costumeira JUSTIÇA!

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. O despacho proferido pelo Exmo. Juiz Relator a quo, ao abrigo do art. 284.º, 5 do C.P.P.T., decidiu que não existia a oposição invocada pela Recorrente, mas admitiu a prossecução do recurso com base em contraditoriedade de julgados suscitada pelo próprio Tribunal.

2. A oposição que pode fundar a prossecução do recurso é apenas aquela que ocorre entre os acórdãos invocados no requerimento de oposição.

3. Tendo sido reconhecido que essa oposição não existe, o recurso tem que ser julgado findo com as legais consequências.

4. A Recorrente pretende que alegou e demonstrou factos que permitem concluir que a subida diferida da reclamação lhe causa prejuízos irreparáveis.

5. Do elenco de factos provados decorre, porém, que tal não se verifica.

6. E, competindo ao STA julgar apenas sobre matéria de direito, óbvio é que a matéria de facto provada não pode já ser alterada.

7. De qualquer forma, a existência de prejuízo irreparável não podia nunca ser considerada uma consequência automática e inelutável do acto de compensação de reembolsos de IVA.

8. Esse prejuízo tem que ser aferido face às condições concretas da entidade reclamante e das características próprias da sua tesouraria, que deviam ser alegadas pela Recorrente, sendo que esta não o fez, tendo - se limitado à mera alegação de generalidades sobre o tema.

9. A questão da ilegalidade da compensação efectuada, face à pendência da impugnação relativa ao imposto exequendo, não foi apreciada pelas instâncias antecedentes.

10. Não pode, pois, ser conhecida por esse Venerando Tribunal, como pretende a Recorrente.

11. Aliás, a falta da apreciação do aludido tema pelas anteriores instâncias implica que não ocorre, nem podia ocorrer qualquer divergência entre o acórdão em recurso e o acórdão do STA proferido no recurso n.º 997/08, uma vez que o primeiro não tratou do tema sobre que o último se ocupou.

Termos em que o presente recurso deve ser julgado findo, com as legais consequências.

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

Questão prévia: 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.⁽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 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 art. 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 sub judice, já que não se verifica entre os dois arestos identidade substancial das situações fácticas em confronto.

Assim o acórdão recorrido, do Tribunal Central Administrativo Norte (a fls. 264 e segs.) considerando que a recorrente fundava a existência de prejuízos decorrente do acto tributário de compensação efectuado pela Administração Fiscal concluiu que «dos factos provados não resulta uma verdadeira concretização ou especificação dos prejuízos que o acto de compensação provocou ou pode provo-

car» – vide fls. 268, concluindo também que, ainda que se provasse esse prejuízo, a sua extensão e natureza pecuniária não eram bastantes para sustentar o alegado prejuízo irreparável.

Já o acórdão fundamento, deste Supremo Tribunal Administrativo, proferido no recurso 010/05, 02.03.2005⁽²⁾ segs.) tratava de situação diversa em que se reclamava da não suspensão da execução, com a consequente venda de bens, estando em causa uma dívida de € 212.684,98, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo considerou existir um prejuízo irreparável, nos termos da alegação da recorrente, ou seja, atentos os valores envolvidos.

Trata-se de situações fácticas distintas, decorrentes da prova efectuada quanto à concretização ou especificação dos prejuízos, 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.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

Ao recurso jurisdicional por «oposição de acórdãos», previsto no art. 284.º do CPPT, não é atribuída a designação de «recurso para uniformização de jurisprudência», pelo que se pode questionar se ele subsiste em relação aos processos a que se aplica o ETAF de 2002, uma vez que apenas 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, 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 constam dos arts. 280.º e 282.º do CPPT⁽³⁾. 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, dos limites da decisão e seu conteúdo, 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).

3 – No caso em apreço, o recurso foi tempestivamente interposto, antes do trânsito em julgado do acórdão recorrido, não é questionada a legitimidade do Recorrente e foi seguida a tramitação adequada prevista no referido art. 284.º.

Por despacho do Excelentíssimo Senhor Relator no Tribunal Central Administrativo Norte foi decidido o seguimento do recurso por entender que, apesar de não existir oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento do recurso, existe oposição entre aquele acórdão e outro acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, que não foi invocado pela Recorrente.

Pela Excelentíssima Representante da Fazenda Pública é colocada a questão da possibilidade de o seguimento do recurso ser decidido com base em hipotética oposição entre o acórdão recorrido e um acórdão que não é aquele que foi invocado pela Recorrente como fundamento do recurso. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público também se pronuncia no mesmo sentido, ao dizer, em suma, que a oposição tem de ser apreciada à face do acórdão invocado como fundamento do recurso e não qualquer outro.

O facto de ter sido proferido este despacho no sentido da verificação dos requisitos do recurso, não obsta a que este Pleno reaprecie a questão, como decorre do preceituado no n.º 6 do art. 152.º do CPTA, ao estabelecer que *«a decisão que verifique a existência da contradição alegada anula a sentença impugnada e substitui-a, decidindo a questão controvertida»*.

Assim, antes de mais, há que apreciar esta questão.

4 – O art. 284.º do CPPT estabelece o seguinte:

1 – *Caso o fundamento for a oposição de acórdãos, o requerimento da interposição do recurso deve indicar com a necessária individualização os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido, bem como o lugar em que tenham sido publicados ou estejam registados, sob pena de não ser admitido o recurso.*

2 – *O relator pode determinar que o recorrente seja notificado para apresentar certidão do ou dos acórdãos anteriores para efeitos de seguimento do recurso.*

3 – *Dentro dos 8 dias seguintes ao despacho de admissão do recurso o recorrente apresentará uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida.*

4 – *Caso a alegação não seja feita, o recurso será julgado deserto, podendo, em caso contrário, o recorrido responder, contando-se o prazo de resposta do recorrido a partir do termo do prazo da alegação do recorrente.*

5 – *Caso o relator entenda não haver oposição, considera o recurso findo, devendo, em caso contrário, notificar o recorrente e recorrido para alegar nos termos e no prazo referido no n.º 3 do artigo 282.º.*

A exigência de indicação de acórdão ou acórdãos em oposição com o acórdão recorrido, que é feita no n.º 1, e a obrigação de alegar demonstrando *«que entre os acórdãos existe a oposição exigida»*, demonstram claramente que a oposição relevante para o seguimento do recurso é apenas a existente entre o acórdão recorrido e o acórdão ou acórdãos invocados como fundamento do recurso.

Na verdade, o n.º 3, ao referir-se à *«oposição exigida»*, reporta-se à referida no n.º 1, entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento do recurso.

Por outro lado, nem seria razoável que o Tribunal pudesse decidir o seguimento do recurso com fundamento em oposição entre o acórdão recorrido e outro qualquer acórdão que não foi invocado como fundamento do recurso, pois é a questão da oposição com o acórdão invocado que é colocada ao Tribunal e é sobre ela e não sobre a questão diferente da oposição com qualquer outro acórdão que é proporcionada à parte contrária a possibilidade de exercer o direito de contradizer.

O n.º 6 do art. 152.º do CPTA confirma esta conclusão ao estabelecer que *«a decisão que verifique a existência da contradição alegada anula a sentença impugnada e substitui-a, decidindo a questão controvertida»*: é a existência da contradição **alegada** e não qualquer outra que é requisito indispensável para proferir decisão sobre o mérito do recurso.

Sendo assim, a verificação dos requisitos necessários para conhecimento do recurso tem de ser apreciada à face do acórdão fundamento invocado pela Recorrente.

5 – 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 existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento do recurso.

No acórdão recorrido apreciou-se a questão de saber se a reclamação de um acto que decidiu efectuar compensação num processo de execução fiscal deve ou não subir imediatamente a Tribunal.

O Tribunal Central Administrativo Norte, no acórdão recorrido deu resposta negativa a esta questão, por entender, em suma, que a compensação de um crédito da Recorrente com a dívida exequenda não lhe provoca um prejuízo irreparável e que a subida a final nunca perderá o efeito útil.

No acórdão invocado como fundamento, de 2-3-2005, proferido por este Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 10/05, no que concerne à questão da subida da reclamação, estava em causa um acto praticado em execução fiscal que indeferiu um pedido de suspensão da execução. O Supremo Tribunal Administrativo entendeu, em síntese, que devia admitir-se a subida imediata não só por a subida diferida desta reclamação lhe retirar qualquer efeito útil, mas também porque, atendendo à quantia em causa, de € 212.684,98, deveria entender-se que a subida diferida provocava prejuízo irreparável «*dados os valores envolvidos*», a «*falência ou, ao menos, uma situação de tesouraria muito grave e geradora de perda, sempre irrecuperável no curto/médio prazos, de competitividade*».

Está-se, assim, perante situações fácticas substancialmente distintas, pois não só no acórdão fundamento se estava perante uma situação objectiva de perda absoluta de efeito útil da reclamação (com o pedido de suspensão da execução pretendia-se obstar a que ela corresse termos até à venda e a subida diferida conduziria a que reclamação só subisse depois da venda) para além de se ter considerado o valor do prejuízo que na concreta situação se demonstrava que a aí executada poderia sofrer.

No acórdão recorrido não se está perante uma situação comparável, pois, por um lado, a subida diferida não implica que a reclamação seja absolutamente inútil (pode anular-se o acto de compensação, com subsequente atribuição da quantia correspondente à Recorrente), e, por outro lado, a quantia que está em causa, de € 41.294,88, é menos de um quinto da quantia que estava em causa na execução em que foi proferido o acórdão fundamento.

Sendo assim, tem de concluir-se que não se verifica a identidade substancial de situações fácticas entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento, o que obsta a que as diferentes soluções que foram dadas à questão da subida imediata implique contradição, para efeito de recurso por oposição de julgados.

Termos em que acordam em considerar findo o recurso.

Custas pela Recorrente, como 1/6 de procuradoria.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

(¹) *Vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pág. 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) *E só deste se trata, porquanto, ao invés do que se refere no douto despacho foi invocada oposição com o Acórdão 997/08.*

(³) *Este último inclui mesmo na sua epígrafe a expressão «Regras gerais».*

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Falta de pronúncia expressa sobre a questão.

Sumário:

I — Para que se verifique a existência de oposição de acórdãos importa, para além do mais, que em ambos se trate expressamente de questão idêntica.

- II — *Assim, não ocorre tal oposição se, no acórdão recorrido, se julgou tempestiva a impugnação em virtude de esta ter sido apresentada dentro do prazo previsto no CPT, contado a partir do termo do pagamento voluntário fixado pela entidade com competência para esse efeito, e no acórdão fundamento se decidiu expressamente e julgou intempestiva a impugnação porque se entendeu que o novo prazo concedido para pagamento voluntário era irrelevante para efeitos de fixação do prazo para impugnação.*
- III — *Verificando-se a inexistência de oposição de acórdãos não é possível o conhecimento da prescrição no âmbito deste processo.*

Processo n.º 344/09-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: TVI — Televisão Independente, S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torião.

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

I. A Fazenda Pública, em representação do “ICP- ANACOM - Autoridade Nacional de Comunicações”, veio recorrer do acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 09.09.2009 (v. fls. 509/515), por este se encontrar em oposição com os acórdãos proferidos pelo mesmo Tribunal em 28.05.2008 – Recurso n.º 0176/08 e em 23.11.2004 – Recurso n.º 0913/04.

II. Admitido o recurso pelo relator, foram pela recorrente apresentadas alegações tendentes a demonstrar a oposição da decisão recorrida com as dos acórdãos fundamento, nas quais concluiu:

1^a) - Através do presente recurso é requerida uma decisão que reponha a uniformização de jurisprudência, prejudicada pela oposição de julgados entre o Acórdão proferido nos presentes autos (com o número 0344/09) – Acórdão recorrido - e as decisões da Secção de Contencioso Tributário desse Supremo Tribunal prolatadas no âmbito dos Processos com os números 0176/08 e 0913/04 (acima melhor identificadas) - Acórdãos fundamento -, já transitadas em julgado.

2^a) - O que está em causa nos Acórdãos em confronto e constitui a questão a apreciar no presente recurso é saber se o novo prazo concedido pelo ICP-ANACOM à TVI para pagamento das taxas em singelo produziu efeitos ao nível da contagem do prazo estabelecido para a apresentação de impugnação judicial;

3^a) - Ou - dito de outro modo - para a decisão a adoptar no presente recurso torna-se necessário apreciar a questão das consequências jurídicas a extrair da fixação, por parte da Administração, de um novo prazo para pagamento dos tributos devidos sem aplicação de uma sobretaxa e juros - designadamente ao nível da tempestividade de impugnação judicial deduzida.

4^a) - O Recorrente considera que deve prevalecer o entendimento sufragado nos Acórdãos fundamento e que, assim sendo, deverá ser determinada a revogação do Acórdão recorrido. - Com efeito,

5^a) - Através do presente Processo (no âmbito do qual foi proferido o Acórdão recorrido), a TVI veio requerer a anulação do acto de liquidação das taxas de utilização do espectro radioelétrico no 2º semestre de 1993, que lhe foram apresentadas a pagamento através da factura com o número 930725481.

6^a) - Por sentença de 25.05.2007, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa julgou a impugnação parcialmente procedente e determinou a anulação da liquidação impugnada;

7^a) - Fixando a matéria de facto dada como assente.

8^a) - A decisão do mencionado Tribunal foi objecto de recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), a que veio a ser concedido provimento - sendo julgada verificada a caducidade do direito de impugnar e decidido não que não se tomasse conhecimento do objecto do recurso.

9^a) - Através de Despacho do Mmo. Juiz do Tribunal a quo e do Acórdão do TCAS, o probatório firmado na sentença do Tribunal de 1ª Instância foi alterado - tendo vindo a estabilizar-se no referido aresto do Tribunal de 2ª Instância.

10^a) - Da matéria que consta do referido probatório releva, para a apreciação da questão enunciada, que foram dados como assentes os seguintes factos:

- O ICP enviou à TVI e esta recebeu a factura n.º 930725481, no valor de 5.758.450\$00, com a indicação de respeitar à liquidação da taxa de utilização do espectro radioelétrico do 2º semestre de 1993, com data limite de pagamento 26.01.1994, e com a referência de corresponder às seguintes licenças: 154361, 154398, 154403, 154396, 154400, 154397 e 154401, todas com o Código 02; [alínea b) do probatório]

- Em 25.01.1994 deu entrada do ICP o requerimento da TVI fotocopiado a fls. 42 e ss., cujo teor se dá por integralmente reproduzido, solicitando a passagem de uma certidão e a suspensão do pagamento da factura; [alínea c) do Probatório]

- O ICP respondeu através do ofício fotocopiado a fls. 45 e ss., cujo teor se dá aqui por reproduzido, enviando a certidão e fixando o dia 28.02.1994 como data limite para o pagamento da factura [alínea d) do probatório].

j) A TVI recebeu a certidão dita em d) em 04.02.94 - cfr. docs. de fls. 53 e ss e de fls. 277. [alínea h) do Probatório]

• A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada nos serviços da entidade recorrente em 30.05.1994 - cfr. carimbo apostado na 1ª pág. da petição, [alínea i) do Probatório]

11ª) - Não se conformando com a decisão do TCAS, a TVI interpôs recurso da mesma para esse Supremo Tribunal que, através do Acórdão ora recorrido, veio a conceder provimento ao recurso interposto, revogando a decisão do Tribunal a quo, julgando tempestiva a petição inicial da impugnação deduzida e ordenando que o Tribunal a quo conhecesse do mérito do recurso.

12ª) - No Acórdão recorrido, a Secção do Contencioso Tributário desse Supremo Tribunal entendeu que, “em certidão” emitida em resposta a solicitação da TVI, o ICP-ANACOM acabou por fixar uma nova data limite para o pagamento da factura e o novo prazo estabelecido teve relevância para os efeitos previstos no artº. 123º do CPT - uma vez que o prazo para deduzir impugnação judicial passou a contar-se do termo do mesmo.

13ª) - Tal decisão (no sentido apontado) está em clara oposição com as decisões que foram tomadas nos Acórdãos fundamento acima identificados (o Acórdão do STA de 28.05.2008, proferido no Processo n.º 0176/08 - 1º Acórdão fundamento - e o Acórdão do STA de 23.11.2004, prolatado no Processo n.º 0913/04 - o 2º Acórdão fundamento), que tiveram subjacentes situações de facto idênticas às do presente processo.

Assim,

14ª) - À semelhança do que sucedeu no processo em que foi proferido o Acórdão recorrido, também nos processos em que foram prolatados os dois Acórdãos fundamento foram impugnados actos de liquidação de taxas praticados pelo ICP-ANACOM;

15ª) - Taxas essas que respeitam à utilização do espectro radioeléctrico por parte da TVI, no seu sistema de transporte do sinal televisivo (embora em semestres diferentes);

16ª) E foram cobradas através de facturas emitidas por aquela Autoridade.

17ª) - As facturas em questão indicavam a data - limite estipulada para pagamento (voluntário) dos tributos liquidados e foram oportunamente notificadas ao sujeito passivo (vd. alínea b) do Probatório do Acórdão recorrido, alíneas b) e c) do probatório do 1º Acórdão fundamento e alíneas A) a C) do Probatório do 2º Acórdão fundamento).

18ª) - As notificações dos actos de liquidação em questão eram omissas em relação aos meios de defesa e aos prazos de reacção contra os actos notificados, mas a TVI não requereu (em qualquer dos casos) a indicação dos referidos elementos ou a emissão de certidão que os contivesse.

19ª) - Nos três casos - o do Acórdão recorrido e os dos dois Acórdãos fundamento - foram concedidos, pelo ICP - ANACOM à TVI, novos prazos para o pagamento das taxas devidas sem aplicação de sobretaxa e de juros,

20ª) - Sem que na notificação relativa a estes actos se referissem os meios de defesa e aos prazos de reacção contra os actos notificados.

21ª) Em ambos os acórdãos fundamento se decidiu que os actos que fixaram os novos prazos não tinham a virtualidade de alterar o prazo para apresentação da impugnação tributária,

22ª) - Ao contrário, o acórdão recorrido considerou que o acto do ICP - ANACOM afectava o prazo para a apresentação da impugnação tributária,

23ª) - Pelo que, nos dois Acórdãos fundamento se concluiu pela intempestividade das impugnações apresentadas pela TVI e,

24ª) - Ao invés, no Acórdão recorrido, a impugnação foi considerada atempada.

25ª) - Verifica-se assim o pressuposto da identidade das situações de facto subjacentes aos Acórdãos em confronto - necessário para o prosseguimento do recurso para o Pleno por oposição de julgados.

26ª) - Mas encontram-se igualmente preenchidos os restantes pressupostos daquele recurso, uma vez que, nos Acórdãos em questão, está em causa o mesmo fundamento de direito e não existiu alteração substancial na regulamentação jurídica aplicável a cada uma das situações;

27ª) - Para além de se ter perfilhado, no acórdão recorrido, solução oposta à que foi adoptada nos Acórdãos fundamento.

Com efeito,

28ª) - O regime legal aplicável às taxas em causa nos três processos é exactamente o mesmo - eram previstas nos artºs 27º do Decreto-Lei n.º 147/87, de 24 de Março e 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro - apenas sendo diferentes as portarias que estabeleciam as regras de cálculo dos respectivos montantes, o que, no entanto, não releva para a questão a apreciar no presente recurso.

29ª) - Nos três casos, as taxas eram cobradas nos meses de Janeiro e Julho de cada ano (salvo se fosse fixado outro prazo para a sua liquidação) - tal como decorria dos preceitos citados e do preceituado no artº. 9º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 207/92, de 2 de Outubro.

30ª) - Acresce que, nas datas em que foram praticados os actos postos em crise nos processos em questão, encontrava-se em vigor o Código de Processo Tributário, que continha o regime processual (e procedimental) que foi considerado aplicável em cada um dos Acórdãos proferidos.

31ª) - Foi com base no regime previsto no mesmo (em especial nos respectivos arts. 22º, 23º, 64º, 118º, 120º e 123º), em articulação com o disposto nos arts. 13º, 268º, n.ºs. 3 e 4 e 18º, n.ºs. 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa e 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, que os Acórdãos fundamento concluíram pela extemporaneidade das impugnações judiciais apresentadas e pela verificação da caducidade do direito de impugnar;

32ª) - E foi também com base no mesmo regime do CPT (e nos preceitos do mesmo invocados), conjugado com o preceituado no art.º 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, que o acórdão recorrido julgou tempestiva a impugnação deduzida.

33ª) - Entende o ora Recorrente que a apreciação da questão que se submete a juízo através do presente recurso para uniformização de jurisprudência, deverá ser efectuada à luz daquele regime.

34ª) - A matéria relativa aos termos em que pode ser deduzida impugnação e à definição do seu prazo está subtraída da competência da Administração e apenas pode ser estabelecida por lei - estando regulada, na altura a que se reportam os factos, nos arts. 23º, 118º, 121º e 123º do CPT.

35ª) - Apesar de não ser questionável a legalidade do acto do ICP-ANACOM que concedeu um novo prazo para o pagamento das taxas sem acréscimo de sobretaxa e juros (que se encontra suportado nas normas do art.º 35º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro e do art.º 7º, n.º 1, alíneas h) e j) do Decreto-Lei n.º 283/89, de 23 de Agosto, bem como na delegação de competências que consta dos autos), os respectivos efeitos limitam-se necessariamente à faculdade, concedida à administrada, de pagar as taxas em singelo.

36ª) - Tal como os Acórdãos fundamento invocados afirmam, não só o prazo para deduzir impugnação judicial não pode ser contado a partir de qualquer outro evento que não seja um dos tipificados na norma do art.º 123º do CPT;

37ª) - Como os referidos actos do ICP-ANACOM não tiveram o sentido de conceder à TVI um alargamento do prazo para dedução de impugnação judicial;

38ª) - Tanto mais que se torna «legalmente impossível ao administrador conceder prazos de impugnação alargados ou encurtados quando confrontados com os estabelecidos na lei relativamente aos actos por si praticados» - sendo que uma tal possibilidade seria atentatória do princípio da igualdade no exercício do direito de recurso, constitucionalmente garantido aos cidadãos (e, nessa medida, violador do art.º 13º da CRP), por colocar em situações desiguais os administrados que pagassem dentro do prazo de pagamento voluntário inicialmente estabelecido e aqueles que, não o fazendo, vissem o prazo estipulado para o efeito ampliado pelo administrador.

39ª) - E nem podia ser de outra forma.

40ª) - O facto de se poder considerar que na altura em que foram praticados os actos de prorrogação dos prazos se estava ainda na “fase” do “pagamento voluntário dos tributos” não contende com este entendimento.

41ª) - O art.º 35º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro previa que a falta de pagamento atempado das taxas de utilização do espectro daria lugar à aplicação de uma sobretaxa;

42ª) - E que a falta de pagamento da taxa e da sobretaxa implicaria a cobrança coerciva das mesmas.

43ª) - Ora, por definição pagamento voluntário é todo aquele que não seja efectuado coercivamente.

44ª) - Nem o citado Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, nem o Código de Processo Tributário estabeleciam qualquer prazo para que a Administração requeresse ao Serviço de Finanças competente a instauração de processo de execução fiscal para cobrança coerciva das taxas que lhe eram devidas (vd. arts. 31º, alínea a) do Decreto-Lei n.º 283/89, de 23 de Agosto e 233º, n.º 2, als. b) e c) do C.P.T.);

45ª) - Pelo que, em última instância, esta poderia ser requerida enquanto a dívida fosse exigível, ou seja, enquanto não decorresse o prazo de prescrição legalmente estabelecido (na altura, de 10 anos).

46ª) - Assim sendo, considerar que qualquer prorrogação do prazo para pagamento das taxas que fosse estipulada enquanto não fosse requerida a instauração de processo de execução fiscal viria a diferir para momento posterior o termo inicial do prazo de impugnação, conduziria à conclusão de que, em última instância, tal prazo poderia ser sucessivamente protelado por um período alargado - o que não é admissível, por equivaler à alteração de um prazo estabelecido na lei por mero acto administrativo.

47ª) - Por outro lado, e como bem afirmam os acórdãos fundamento, admitir a produção de efeitos ao nível do prazo de impugnação poderia ainda conduzir a uma grave violação do princípio da igualdade, uma vez que os sujeitos passivos que não efectuassem o pagamento voluntário dos tributos no prazo estabelecido para o efeito e obtivessem a uma prorrogação do mesmo, beneficiariam também de um alargamento do prazo de impugnação - face ao prazo que teria que ser cumprido pelos administrados cumpridores.

48ª) - O prazo de impugnação tem, obrigatoriamente, que ser definido por lei, devendo esta fixar também as regras para o respectivo cômputo - não podendo a interpretação e aplicação de tais regras ficar na disponibilidade da Administração.

49ª) - Ainda que o acto de concessão de um novo prazo de pagamento decorra de outras normas jurídicas aplicáveis ao administrador, tais normas são distintas das que estatuem sobre o exercício do direito de impugnação, matéria que escapa às competências da Administração;

50ª) - Assim sendo, deverá dar-se prevalência à posição vertida nos Acórdãos fundamento;

51ª) - E, aplicando-a ao processo 0344/09, deverá determinar-se a revogação do acórdão recorrido, com a consequente manutenção na ordem jurídica do acórdão do TCAS que aquele havia revogado - o que se REQUER.

Termos em que, e nos mais de Direito, se REQUER que:

a) Seja determinado o prosseguimento do presente recurso, por se encontrarem preenchidos os pressupostos do recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário desse Supremo Tribunal Administrativo, por oposição de julgados;

b) Seja julgada verificada a existência da invocada oposição entre o Acórdão recorrido e os dois Acórdãos fundamento;

c) Concedendo provimento ao presente recurso, seja considerada prevalecente, na uniformização de jurisprudência, o entendimento consagrado nos Acórdãos fundamento - revogando-se, em consequência, o Acórdão recorrido e mantendo-se na ordem jurídica o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que foi revogado por aquele (em que foi julgada verificada a caducidade do direito de impugnar).

III. Em contra-alegações sobre a mesma matéria, veio também a recorrida concluir:

1ª). Veio a Recorrente interpor recurso por oposição de acórdãos, nos termos e para os efeitos do artigo 284º do CPPT, indicando como acórdãos fundamento as decisões proferidas no âmbito do processo n.º 0176/08 e processo n.º 0913/04, ambos provindos da Secção de Contencioso do Venerando Supremo Tribunal Administrativo;

2ª). Apreciaram-se nesses dois arestos, bem como no acórdão recorrido, a caducidade do direito à impugnação sendo essa a matéria que está em causa nos presentes autos;

3ª). Nos termos do artigo 284º, n.º 1 do CPPT, as presentes alegações cingem-se à demonstração de oposição entre acórdãos, não cabendo, nesta fase, discutir o mérito da matéria substantiva;

4ª). Cabe, pois, nas presentes alegações, definir-se apenas a identidade factual e de direito entre os acórdãos recorrido e fundamento, verificando-se apenas o preenchimento dos requisitos da oposição de decisões em casos semelhantes;

5ª). Dispõe o artigo 284º, n.º 1 do CPPT que pode apresentar-se mais do um acórdão fundamento mas quando existe apenas uma questão a decidir-se, não pode ser invocado mais do que um acórdão fundamento;

6ª). Atendendo à doutrina de Jorge Lopes de Sousa, in “Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado”, Vislis Editores, 2000, página 1105, “No caso de no acórdão recorrido se conter mais que uma decisão distinta e o recurso se reportar a todas elas deverá ser indicado um acórdão em oposição em relação a cada uma das questões (ou um que contenha decisões opostas também sobre as várias questões,;”;

7ª). No caso em apreço inexistente necessidade de apresentação de dois acórdãos fundamento dado que a questão cinge-se à caducidade do direito a impugnar;

8ª). Relativamente à consequência legal pela apresentação de vários acórdãos fundamento, aplicando-se os elementares princípios do direito processual civil, deveria a Recorrente ser convidada a suprir tal deficiência logo na apresentação de requerimento de interposição de recurso;

9ª). Não tendo a Recorrida informação sobre se tal notificação foi efectuada e atendendo ao facto que nas suas alegações a Recorrente continua a adoptar dois arestos como acórdãos fundamento, a Recorrida desde já requer a V. Exas. o seguinte:

i) No caso de a Recorrente não ter sido notificada para suprir a deficiência, deve a mesma vir aos autos identificar qual o acórdão fundamento que pretende que prevaleça, reservando-se a Recorrida ao direito a aperfeiçoar as presentes alegações de acordo com a escolha que vier a ser efectuada;

ii) Caso a Recorrente tenha sido convidada a suprir a deficiência e, como se pode constatar pelas suas alegações, não tenha optado por apenas um acórdão fundamento em prazo legalmente estipulado, então deve o presente recurso ser rejeitado (artigo 145º, n.º 3 do CPC);

10ª). Na base do recurso por oposição de acórdãos está a existência dum acórdão anterior, proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou Supremo Tribunal Administrativo, conforme os casos, que tenha adoptado solução jurídica oposta à do acórdão recorrido;

11ª). Para se entender que existe uma oposição de soluções jurídicas os acórdãos têm que versar sobre situações fácticas substancialmente idênticas e deve existir a aplicação das mesmas normas jurídicas (identidade em matéria de direito);

12ª). Tal decorre também do disposto no artigo 152º, n.º 2 do CPTA, aplicável ex vi artigo 2º, alínea c) do CPPT;

13ª). De acordo com a factualidade dada como provada no acórdão 0176/08, o primeiro acórdão fundamento indicado, é dado como provado, na alínea e) da matéria de facto dada como provada que: “Por ofício n.º 299, de 21.04.97, o ICP devolveu o referido cheque, solicitando o envio de novo cheque no valor total de 36.905.660\$00, até ao dia 05 de Maio de 1997”;

14ª). Resulta claro que o ICP, neste caso, não concedeu expressamente um novo prazo de pagamento voluntário, tendo apenas solicitado o envio de novo meio de pagamento - in casu, um cheque - com o valor correcto;

15ª). No acórdão recorrido, foi dado como provado, na alínea d) da matéria de facto dada como provada, que “O ICP respondeu através de ofício fotocopiado a fls 45 e ss, cujo teor se dá aqui por reproduzido, enviando a certidão e fixando o dia 28.02.1994 como data limite para o pagamento da factura”;

16ª). Ou seja, no acórdão recorrido, verifica-se claramente que foi concedido novo prazo de pagamento voluntário, não tendo sido sequer designado o tipo de meio de pagamento;

17ª). Nestes termos, as decisões em análise não partiram exactamente das mesmas premissas factuais, pois enquanto no primeiro caso (acórdão fundamento) se verifica um novo prazo para envio de meio de pagamento no segundo caso (acórdão recorrido) existe claramente a fixação de novo prazo de pagamento voluntário;

18ª). Como se pode constatar da análise do acórdão fundamento, não foi sequer posto em causa o novo prazo para envio de meio de pagamento e diz-se até que tal prazo apenas poderia ter relevância para os estritos termos do pagamento;

19ª). O que não podia ser feito, tal qual refere o acórdão fundamento, era modificar-se um prazo de impugnação que está num preceito fora da competência legalmente estabelecida para o ICP;

20ª). O prazo de impugnação encontrava-se estabelecido no artigo 123º do Código do Processo Tributário (adiante CPT) e, nesse âmbito, não tinha o ICP qualquer legitimidade para alterar o prazo de 90 dias para apresentação de impugnação;

21ª). No que concerne ao acórdão recorrido, vem considerar que inexistiu qualquer modificação do prazo constante no CPT mas existiu a fixação de novo prazo de pagamento voluntário, completamente legal à luz do artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, que fez com que existisse um diferimento da data relevante para contagem do início do prazo de impugnação;

22ª). Inexiste assim, também, identidade de direito, pois nos acórdãos fundamento não foi debatido o artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro e analisada a legitimidade do ICP para fixação de prazos para pagamento voluntário;

23ª). No acórdão recorrido, verifica-se uma situação diferente da dos acórdãos fundamento pois foi expressamente fixado novo prazo para pagamento voluntário, sem se ter designado qual era a forma de pagamento;

24ª). Assim, pretendeu o Supremo Tribunal Administrativo definir, em primeiro lugar, se essa fixação de novo prazo de pagamento voluntário era legal, pois da sua legitimidade dependia a contagem do prazo de impugnação;

25ª). Foi para aferir da regularidade da notificação efectuada à Recorrida que o Supremo Tribunal Administrativo teve de analisar o disposto do artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro que, até então o havia sido analisado, nomeadamente nos acórdãos fundamento indicados pela Recorrente;

26ª). Verificou depois o acórdão recorrido que “Quanto ao prazo para reagir contra a liquidação notificada, a entidade liquidadora também não o indicou, mas, em certidão tempestivamente requerida pela impugnante, ora recorrente, à entidade liquidadora, esta acabou «fixando o dia 28.02.1994 como data limite para o pagamento da factura» - sendo certo que é competência da entidade liquidadora (ICP) fixar o prazo em que as taxas em causa são cobradas, nos termos do artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro”;

27ª). E estando legalmente fixado o prazo para pagamento voluntário, apenas se aplicaria o artigo 123º do CPT, actual artigo 102º, n.º 1 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e a Recorrida teria 90 dias, a contar do fim do prazo para pagamento voluntário, para apresentar a impugnação;

28ª). Enquanto que nos acórdãos fundamento se discutiu se o ICP teria legitimidade para conceder novo prazo de impugnação, no acórdão recorrido, face ao facto de ter sido fixado expressamente prazo para pagamento voluntário, discutiu-se apenas a legitimidade para fixação de desse prazo de pagamento voluntário por parte do ICP;

29ª). As soluções foram diversas porque, enquanto que nos acórdãos fundamento se verificou a ilegitimidade do ICP para modificar um prazo estipulado pelo então Código de Processo Tributário, no acórdão recorrido a discussão cingiu-se à legitimidade do ICP para fixação de prazo de pagamento voluntário;

30ª). Enquanto que nos acórdãos fundamento se verificou a impossibilidade de modificação do CPT por parte da Recorrente, no acórdão recorrido, por via da análise e aplicação do artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro (nunca antes utilizado), verificou-se a legitimidade de estipulação, por parte do ICO de prazo para pagamento voluntário de factura/liquidação;

31ª). Nestes termos, não ocorrem os requisitos para a análise do presente recurso por inexistência de identidade factual e de direito entre acórdãos fundamento e acórdão recorrido.

Nestes termos e nos demais de direito, deve o presente recurso ser rejeitado por existência de irregularidade formal, não tendo sido indicado apenas um acórdão fundamento. Caso assim não se entenda deve a Recorrida ser notificada de qual é o acórdão fundamento que prevalece e ser-lhe dada a oportunidade de aperfeiçoamento das suas alegações.

Mesmo que assim não se entenda deve o presente recurso ser considerado findo por inexistência de identidade de facto e de direito.

IV. Por despacho do relator foi a recorrente convidada a indicar apenas um acórdão fundamento em oposição com a decisão recorrida, tendo esta indicado o acórdão proferido em 28.05.2008 – Recurso n.º 0176/08 (v. fls. 679-vº 2 684).

V. O MºPº emitiu o parecer de fls. 687/688, no qual se pronunciou pela existência de oposição de acórdãos.

VI. Proferido pelo relator despacho reconhecendo a existência de oposição de acórdãos, a recorrente apresentou alegações ao abrigo do n.º 5 do artº 284º do CPPT, nas quais concluiu:

1ª)- Através do presente recurso é requerida uma decisão que reponha a uniformização de jurisprudência, prejudicada pela oposição de julgados entre o Acórdão proferido nos presentes autos (com o número 0344/09) - Acórdão recorrido - e a decisão da Secção do Contencioso Tributário desse Supremo Tribunal prolatada no âmbito do Processo com o números 0176/08 (Acórdão fundamento), já transitada em julgado.

2ª) - Apesar de, através do Douto Despacho a fls. 689 dos autos acima identificados, ter sido julgada a existência de oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento - decisão que não merece censura - ao enunciar a questão decidenda, o referido Despacho incorreu num lapso;

3ª)- Pois apesar de, efectivamente, nos Acórdãos em confronto ter sido analisada a tempestividade das impugnações deduzidas, a solução em cada uma das decisões resultou do exame da questão dos efeitos que um novo prazo que foi fixado para pagamento de taxas já anteriormente liquidadas (numa fase ainda de pagamento voluntário e não coercivo) poderia ter produzido ao nível do prazo legalmente estabelecido para apresentação de impugnação judicial, sem que tenha sido questionada a competência da entidade liquidadora para fixar o prazo em que são cobradas as taxas.

4ª) Com efeito, a Secção do Contencioso Tributário desse Venerando Supremo Tribunal não questionou a competência da entidade liquidadora para fixar o prazo para pagamento das taxas devidas; reconheceu-a, mas extraiu consequências diferentes do acto que, tendo sido praticado por aquela entidade no exercício dessa competência, veio possibilitar o pagamento das taxas num segundo momento.

5ª)- Assim sendo, da análise das decisões em contraposição resulta que o que está em causa no presente recurso é a apreciação da questão de saber se um novo prazo concedido pelo ICP-ANACOM para regularização de dívidas por parte da TVI deve produzir efeitos ao nível da contagem do prazo legalmente estabelecido para apresentação de impugnação judicial - aferindo, dessa forma, das consequências jurídicas que se poderão extrair da fixação de um segundo prazo para pagamento de taxas já anteriormente liquidadas (designadamente ao nível da tempestividade das impugnações judiciais que possam ser deduzidas contra o respectivo acto de liquidação).

6ª) - No Acórdão recorrido foi dada como provada a matéria de facto reproduzida no ponto 27. das presentes Alegações, que compreende também o teor dos documentos transcritos nos pontos 28. e 29. do mesmo articulado, por ter sido dado por integralmente reproduzido no Probatório;

7ª) - Desta, é de relevar a que consta das alíneas b), c), d), h) e i) do Probatório fixado (pela importância que reveste para a análise do presente recurso), a saber:

b) *O ICP enviou à TVI e esta recebeu a factura n.º 930725481, no valor de 5.758.450\$00, com a indicação de respeitar à liquidação da taxa de utilização do espectro radioelétrico do 2º semestre de 1993, com data limite de pagamento 26.01.1994, e com a referência de corresponder às seguintes licenças: 154361, 154398, 154403, 154396, 154400, 154397 e 154401, todas com o Código 02.*

c) *Em 25.01.1994 deu entrada do ICP o requerimento da TVI fotocopiado a fls. 42 e ss., cujo teor se dá por integralmente reproduzido, solicitando a passagem de uma certidão e a suspensão do pagamento da factura;*

d) *O ICP respondeu através do ofício fotocopiado a fls. 45 e ss., cujo teor se dá aqui por reproduzido, enviando a certidão e fixando o dia 28.02.1994 como data limite para o pagamento da factura.*

h) *A TVI recebeu a certidão dita em d) em 04.02.94 cfr. docs. de fls. 53 e ss e de fls. 277.*

i) *A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada nos serviços da entidade recorrente em 30.05.1994 - cfr. carimbo aposto na 1ª pág. da petição.*

8ª) - No Acórdão fundamento foram dados como assentes os factos reproduzidos no ponto 38 das presentes alegações, de que se destacam os constantes das alíneas b), c), d), e), h) e i):

b) - *O ICP enviou à TVI e esta recebeu a factura n.º 970121459, de 03.02.97, com indicação de respeitar à liquidação da taxa de utilização do espectro radioelétrico do 1º semestre de 1997, no valor total de 33.972.950\$00, com data limite de pagamento de 05.03.97, e com a referência de corresponder às seguintes licenças:*

- *Números 154361, 154396, 154397, 154398, 154400, 154401, 154403, 160887, 161084, 161085, 161086, 180036, 180148, 182303, 182304, 188575, 195396, 195397, todas com o Código 02, e a seguinte “discriminação do serviço”: 2404*

- *Radiocomunicações privadas - SF - taxa de utilização - ligações hertzianas multivia, com o valor total de Esc. 31.664. 490\$00.*

-números 154400, 188575, 195396, 195397, todas com o Código 03, e a seguinte “discriminação de serviço”: 22404 - Radiocomunicações privativas -SF - taxa de utilização - ligações hertzianas multivia - Acerto decorrente da alteração em 22.11.96, com o valor total de Esc. 2. 083.415\$00.

- números 171812, 171814, 171815, 174351, 174352, 174353, 174354, 174369, 174370, 182308, todas com o Código 02 e a seguinte “discriminação do serviço”: Radiocomunicações de uso público - RDTV - Taxa de utilização -faixas de VHF e UHF, alterando apenas o número prévio (de 23901 a 23905) e os parâmetros (de P 10KW a P 550KW), com o valor total de 131 760\$00.

- números 191643, 192219, 192220, 195396, 195397, 195398, todas com o Código 19, e quanto às 3 primeiras a seguinte “discriminação do serviço”: licenciamento de estação; e quanto às 3 últimas: licenciamento - feixe hertziano, com o valor total de 321.285\$00.

c) O ICP enviou à TVI e esta recebeu a factura n.º 970121460, de 03.02.97, do ICP, com indicação de respeitar à taxa de licenciamento de feixes hertzianos do 1º semestre de 1997, no valor total de 2.932.710\$00, com data limite de pagamento de 05.03.97, e com a referência de corresponder às seguintes licenças:

- números 163850, 166215, 166220, 166221, 166222, 166224, 166878, todas com o Código 02, e a seguinte “discriminação do serviço”: 23904 -Radiocomunicações de uso público - RDTV - Taxa de utilização - faixas de VHF e UHF (Parâmetros de P 128KW a P 540KW), no valor de Esc. 104.450\$00.

- números 164224, 166225, 166895, 166896, 167194, todas com o Código 02, e a seguinte “discriminação do serviço”: 23903 Radiocomunicações de uso público - RDTV - Taxa de utilização - faixas de VHF e UHF (Parâmetros de P - 7KW a P - 8KW), no valor de Esc.: 32.130\$00.

- números 166903, 166904, todas com o Código 02, e a seguinte “discriminação do serviço”: 23901 Radiocomunicações de uso público – RDTV - faixas de VHF e UHF (Parâmetros de P - 15KW a P - 30KW, no valor de Esc.: 17.500\$00.

- número 195389, por duas vezes, uma com o Código 02 e outra com o Código 03, e a seguinte “discriminação do serviço”: 22404 Radio-comunicações Privativas - SF - Taxa utilização - ligações hertzianas multivia, acrescentando na segunda “acerto decorrente de licenciamento em 22.11.96, no valor Esc.:2.505.075\$00

- número 195389, com o Código 19, e a seguinte “discriminação do serviço” 13606 - Radiocomunicações de uso público - SF - Licenciamento de feixe hertziano, no valor de Esc.: 6. 965\$00.

d) Em 03.03.97, a TVI enviou ao ICP o ofício fotocopiado de fls. 59 e 60, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, acompanhado de cheque no valor de Esc. 667.060\$00, destinado ao pagamento de parte das facturas referidas nas duas alíneas anteriores.

e) Por ofício n.º 299, de 21.04.97, o ICP devolveu o referido cheque, solicitando o envio de novo cheque no valor total de Esc.: 36.905.660\$00, até ao dia 05 de Maio de 1997.

f) A data referida na precedente alínea e) foi fixada pelo Director Administrativo e Financeiro do recorrente e notificado à recorrida através do doc. que constitui fls. 62 dos autos e que aqui se dá por reproduzido - cfr. ainda os docs. de fls. 374 a 376 inclusive dos autos.

g) O articulado inicial dos presentes autos deu entrada em juízo 1997JUL22 - cfr. carimbo aposto no rosto da p.i..

9ª) Para análise da questão decidenda importa ainda atender ao conteúdo do ofício mencionado na alínea d) do Probatório fixado no Processo em que foi proferido o acórdão fundamento, que é parcialmente transcrito no ponto 39. das presentes alegações (mas é dado por integralmente reproduzido naquele).

11ª) No Acórdão recorrido, o STA entendeu que não se verificava a caducidade do direito de deduzir impugnação judicial dado que, quando foi apresentada a impugnação que deu origem aos presentes autos, se estava ainda no âmbito do prazo para pagamento voluntário.

12ª) O referido Acórdão reconheceu que o prazo de propositura da impugnação era, na altura a que se reportam os autos, de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário dos tributos (por lhes ser aplicável o disposto no artigo 123º, n.º 1, alínea a) do CPT), sendo um prazo substantivo, de caducidade, de conhecimento oficioso em qualquer fase do processo e peremptório;

13ª) Mas, ao apreciar o alegado pela TVI quanto à falta de menção, nos documentos de liquidação, dos meios de defesa e prazo para reagir contra a liquidação notificada e depois de reproduzir as normas constantes dos artigos 64º, n.º 2 e 22º, n.º 1 do CPT, admitiu que, embora fosse verdade que a notificação era omissa quanto aos referidos elementos, o certo é que a referida empresa tinha usado o meio impugnatório adequado e na certidão emitida em resposta a solicitação sua, a entidade liquidadora acabou por fixar o dia 28.02.94 como data-limite para o pagamento da factura - sendo certo que, de acordo com o preceituado no artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, é da competência daquela entidade (ICP-ANACOM) fixar o prazo em que as taxas são cobradas.

14ª) E foi com base naquele argumento que veio a julgar a impugnação deduzida tempestiva, pois considerou que, assim sendo, e contando-se o prazo de 90 dias legalmente fixado para apresentação de impugnação judicial «do termo do prazo para pagamento voluntário», na data em que foi deduzida a presente impugnação estava-se ainda no âmbito do prazo para pagamento voluntário fixado no ofício remetido à TVI conjuntamente com a certidão acima referida.

15ª) O Acórdão recorrido entendeu, assim, que o novo prazo para pagamento das taxas comunicado através do ofício referido na alínea c) do probatório do processo em causa - que tinha como limite o dia 28.02.1994 - teve relevância para os efeitos previstos no art.º 123º do CPT, tendo o prazo para deduzir impugnação judicial passado a contar-se do termo do mesmo;

16ª) E isto porque o ICP-ANACOM dispunha de competência para fixar o prazo para pagamento das taxas em questão, por força do disposto no artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro.

17ª) A decisão referida está em clara oposição com a decisão adoptada através do Acórdão fundamento - em que, fazendo apelo à jurisprudência fixada nos seus Acórdãos de 20.11.2002 (Recurso n.º 1151/02) e 23.11.04 (Recurso n.º 913/04), a Secção de Contencioso desse STA considerou que, ainda que se entenda que o ICP-ANACOM concedeu à ora Recorrida um novo prazo para aquela pagar as taxas impugnadas, tal prazo apenas poderia ter relevância para os estritos termos do pagamento.

18ª) De acordo com o Acórdão fundamento, os efeitos jurídicos consubstanciados no direito de impugnação judicial, do prazo do seu exercício e do seu cômputo (seja o respectivo termo inicial, seja o respectivo termo final) são efeitos jurídicos autónomos que não decorrem da lei em aplicação da qual foi autorizado esse novo prazo de pagamento, mas antes de outros preceitos legais (como é o caso do artigo 123º do CPT, então em vigor).

19ª) O referido Acórdão reconheceu que a finalidade do segundo prazo estabelecido pelo ICP-ANACOM não tinha sido a de constituir um novo prazo para reacção contenciosa contra o acto de liquidação, e entendeu que o ofício dirigido à administrada em 21.04.97 apenas tinha tido o efeito de lhe conceder a faculdade de pagamento das taxas até ao termo do novo prazo aí estabelecido, sem que produzisse quaisquer outros efeitos (designadamente o de estabelecer um novo prazo para aquela poder impugnar judicialmente) - pelo que era intempestiva a impugnação judicial apresentada em 22.07.97 contra liquidação de taxas cujo termo do prazo para pagamento voluntário se tinha verificado em 05.03.97 (o primeiro prazo estabelecido, que constava da factura notificada).

20ª) Para resposta à questão da falta de indicação, no documento de liquidação, da informação respeitante aos meios de defesa e prazo para reagir (que havia também sido suscitada no recurso que foi decidido através do Acórdão fundamento), o STA fez apelo ao disposto no artigo 22º do CPT, concluindo que, não tendo a TVI exercido a faculdade que lhe era concedida naquela norma, a notificação efectuada (nos precisos termos em que foi feita) tinha produzido os efeitos que lhe são típicos, «nomeadamente para o efeito de contagem do prazo de impugnação».

21ª) E em relação ao argumento da TVI relativo à possibilidade de impugnação do acto de liquidação a todo o tempo - fundada em alegada nulidade, gerada por violação grosseira, pela liquidação impugnada, de vários princípios constitucionais - o Acórdão em referência, citando uma vez mais a jurisprudência que vem sendo prolatada por aquele Tribunal, lembrou que apenas são nulos os actos que contendam com o núcleo duro de princípios fundamentais (por força do preceituado no artigo 133º, n.º 2, alínea d) do CPA), e concluiu que era evidente que não era o que acontecia no caso dos autos em questão.

22ª) Ora, salvo o devido respeito, entende o ora Recorrente que, por ser conforme às normas legais e constitucionais aplicáveis, deverá dar-se prevalência à posição vertida no Acórdão desse STA acabado de citar (o Acórdão fundamento). Com efeito,

23ª) Nos dois processos em análise foram atacados actos de liquidação de taxas praticados pelo ICP-ANACOM, devidas pela utilização do espectro radioelétrico por parte da TVI, no seu sistema de transporte do sinal televisivo (embora em semestres diferentes).

24ª) As facturas emitidas pelo ora Recorrente (em cada um dos casos) - que foram oportunamente notificadas à TVI - indicavam a data-limite estipulada para pagamento (voluntário) dos tributos liquidados, mas eram omissas em relação aos meios de defesa e aos prazos de reacção contra os actos notificados; contudo, a destinatária das mesmas não requereu a indicação dos referidos elementos ou a emissão de certidão que os contivesse (pedindo apenas, no caso do processo a que respeita o Acórdão recorrido, a emissão de certidão que contivesse a fundamentação do acto notificado).

25ª) No caso do processo em que foi proferido o Acórdão recorrido, através do requerimento que apresentou para requerer a emissão de certidão (referido na parte final da conclusão que antecede), a TVI pediu ainda a suspensão do processo de liquidação, ou, caso assim não se entendesse, a fixação de novo prazo para pagamento das taxas em singelo (depois de conhecidos os fundamentos da liquidação), «nomeadamente para o efeito da sobretaxa que» poderia «querer aplicar-se a 26/JAN/94 (...)».

26ª) Os pedidos deduzidos foram decididos por Deliberação do Conselho de Administração do ICP-ANACOM de 03.02.94, que foi notificada em 04.02.94 - data em que a TVI recebeu o ofício em questão e a certidão requerida (que continha o elemento solicitado: a fundamentação do acto de liquidação previamente notificado), sendo que através do referido ofício o ICP-ANACOM comunicou ainda o deferimento do pedido de fixação de novo prazo para pagamento das taxas, especificando que este terminaria no dia 28.02.94.

27ª)- No caso do acto de liquidação das taxas sobre que versa o Acórdão fundamento, a TVI não só não requereu a indicação do prazo de reacção contra o referido acto (que, como se viu, era omissas nas notificações que lhe tinham sido dirigidas), como comunicou que iria reagir no prazo legalmente

previsto (como já havia feito em relação às taxas aplicadas com referência a períodos anteriores), demonstrando, assim, não necessitar da referida informação, por ser já do seu conhecimento.

28ª) Porém, quando veio a reagir, fê-lo extemporaneamente, defendendo depois (ao longo do processo judicial que despoletou) que, embora conhecesse o prazo prescrito na lei, o havia contado do termo do segundo prazo que o ICP-ANACOM lhe fixara para pagamento das taxas sem qualquer acréscimo.

29ª) Ora, o referido prazo (que terminou em 05.05.97) foi notificado à interessada através de ofício que lhe foi endereçado conjuntamente com o cheque que aquela enviara para pagamento de algumas das taxas que lhe haviam sido cobradas através das facturas emitidas, e naquele ofício o Recorrente esclareceu que o referido meio de pagamento era devolvido por não corresponder aos valores facturados, e solicitou o envio de novo cheque (com o valor total em dívida) até à nova data-limite então comunicada, sob pena de «ao valor das facturas» vir acrescer «a sobretaxa regulamentar de 1/3, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro».

30ª) Resulta, assim, claro (do teor da nova notificação feita), que no caso do processo a que respeita o Acórdão fundamentado, o Recorrente informou a destinatária dos efeitos que adviriam daquela sua decisão: a possibilidade de pagar as taxas em dívida sem qualquer acréscimo, desde que tal pagamento viesse a ser feito no «novo prazo ora concedido»;

31ª) E que no caso do processo a que respeita o Acórdão recorrido, a fixação do novo prazo surgiu na decorrência de pedido formulado pela interessada, e destinava-se aos efeitos indicados pela mesma, traduzindo-se, assim, num deferimento daquele pedido - pelo que a notificação que foi então feita teve apenas a finalidade de permitir que a TVI pudesse proceder ao pagamento das taxas sem o acréscimo, quer de sobretaxa (como aquela requererá), quer de juros de mora (que seriam devidos a partir do dia 27.01.94) [conclusão que é reforçada pela interpretação dos actos à luz da teoria objectivista, na modalidade da teoria da impressão do destinatário (acolhida no artigo 236º do Código Civil), dos termos verbais do acto e do acto da parte seu antecedente ou acto do interessado propulsor da actividade decidente, referida por esse Supremo Tribunal, no seu Acórdão de 20.11.2002 -Processo 01151/02), que deve ser também feita na situação que nos ocupa].

32ª) Constata-se, assim, que nas comunicações que dirigiu à Recorrida o ICP-ANACOM nunca fez alusão à possibilidade de ser deduzida impugnação a partir do termo da nova data, sendo certo que, tal como sucedera com as facturas inicialmente apresentadas a pagamento, os ofícios de notificação posteriormente remetidos continuaram a ser omissos quanto aos meios e prazos de reacção contra os actos notificados, mas a destinatária dos mesmos voltou a não solicitar a referida informação.

33ª) Partindo desta identidade de situações de facto, os Acórdãos em confronto acabaram por solucionar a questão da tempestividade das impugnações apresentadas de forma oposta, apesar de existir uma identidade jurídica entre as situações em questão e de não ter existido alteração substancial na regulamentação jurídica aplicável (por ser o mesmo o regime a aplicar nos dois casos), estando em causa o mesmo fundamento de direito: enquanto o Acórdão fundamentado entendeu que o prazo de impugnação estabelecido no artigo 123º, n.º 1, alínea a) do CPT se contava do termo do prazo fixado nas facturas para pagamento das dívidas (porque o novo prazo que veio a ser estipulado não poderia produzir efeitos ao nível daquele prazo legal), o Acórdão recorrido sufragou entendimento contrário, e veio a considerar que o prazo estabelecido naquela norma se contava do termo do segundo prazo fixado pela entidade liquidadora para pagamento da dívida (o que equivale a aceitar que os efeitos de tal estipulação se estenderam ao prazo de impugnação, admitindo-se, assim, que este tivesse vindo a ser alargado por acto da Administração).

34ª) À data em que foram praticados os actos de liquidação em causa nos dois processos em referência, os prazos e formas de reacção contra aquele tipo de actos estavam previstos no Código de Processo Tributário (CPT), que estabelecia a possibilidade de reacção contenciosa através de impugnação judicial no prazo de 90 dias contados a partir de um dos factos elencados nas diversas alíneas do n.º 1 do artigo 123º do CPT.

35ª) Para as situações que ora nos ocupam, relevava a disciplina constante da alínea a) daquele dispositivo: o prazo começava a contar-se desde o termo do prazo para pagamento voluntário dos tributos.

36ª) O preceito em referência estabelecia, no entanto, uma ressalva: caso a notificação do acto a impugnar tivesse sido insuficiente e o interessado tivesse exercido a faculdade prevista no artigo 22º do CPT, o prazo de impugnação passava a contar-se a partir da data em que aquele viesse a ser informado dos elementos inicialmente omitidos, quer através de nova notificação que lhe fosse dirigida para o efeito, quer através da entrega de certidão que contivesse os elementos em falta (aplicando-se, nessa hipótese, o disposto no n.º 2 do mencionado artigo 22º).

37ª) A TVI lançou mão da faculdade referida na conclusão precedente, no caso do processo respeitante às taxas do 2º semestre de 1993 (mas apenas para requerer a indicação da fundamentação do acto, como se viu) e, assim sendo, o prazo para apresentação de impugnação judicial passou a contar-se a partir da data em que veio a receber a certidão que requereu - mas o mesmo não sucedeu no caso do Processo referente às taxas do 1º semestre de 1997, pelo que a contagem do prazo de impugnação teve início no dia seguinte ao termo do prazo estabelecido nas facturas para pagamento voluntário das taxas.

38ª) O Acórdão fundamento assim o decidiu, mas o Acórdão recorrido não - e, salvo o devido respeito, não pode concordar-se com a tese que este perfilhou, pois admitir que a concessão de novo prazo concedido para pagamento das taxas teve a virtualidade de diferir, para momento posterior, o termo inicial do prazo de impugnação equivaleria a permitir que o administrador, através de acto administrativo, pudesse alterar as regras legais relativas à impugnação judicial - o que seria ilegal e até inconstitucional -, para além de traduzir uma violação do disposto nos artigos 22º, n.ºs 1 e 2 e 123º, n.º 1, alínea a) do CPT.

39ª) O facto de o administrador possuir competência para fixar o prazo para pagamento das taxas - e, nessa medida, ter podido fixar um novo prazo para pagamento dos tributos, ainda numa fase em que tal pagamento seria efectuado de forma voluntária (no sentido em que o tributo não era ainda exigido coercivamente, através de processo de execução fiscal) - não influi no facto de o segundo prazo estabelecido não poder ter reflexos ao nível do prazo de impugnação (porque este, tal como as regras que regulam o seu cômputo, só podem decorrer do regime processual tributário instituído).

40ª) O administrador podia fixar o prazo para pagamento das taxas, mas não se podem pretender extrair consequências deste ao nível do prazo de impugnação judicial (e o administrador não o fez).

41ª) Ao decidir como decidiu, o Douto Acórdão recorrido parece ter esquecido que o prazo a que faz alusão (e que foi tomado como referência para a contagem do prazo de impugnação) se tratou já de um segundo prazo que foi fixado para o pagamento das taxas (depois de o prazo inicial se encontrar já ultrapassado) e o facto de aquele decorrer ainda numa fase em que o pagamento poderia ser efectuado de forma voluntária (e não coactiva), não significa, por si só, que possa dar lugar à contagem de um novo prazo para impugnação.

42ª) Nem o Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, nem o Código de Processo Tributário estabeleciam qualquer prazo para que a Administração requeresse ao Serviço de Finanças competente a instauração de processo de execução fiscal para cobrança coerciva das taxas que lhe eram devidas (vd. artigos 31º, alínea a) do Decreto-Lei n.º 283/89, de 23 de Agosto e 233º, n.º 2, alíneas b) e c) do CPT), pelo que, em última instância, esta poderia ser requerida enquanto a dívida fosse exigível, ou seja, enquanto não decorresse o prazo de prescrição legalmente estabelecido (na altura, de 10 anos).

43ª) Assim sendo, considerar que qualquer prorrogação do prazo para pagamento das taxas que fosse estipulada enquanto não fosse requerida a instauração de processo de execução fiscal viria a diferir para momento posterior o termo inicial do prazo de impugnação, conduziria à conclusão de que, em última instância, tal prazo poderia ser sucessivamente protelado por um período alargado - o que não é admissível, por equivaler à alteração de um prazo estabelecido na lei por mero acto administrativo.

44ª) Por outro lado, e como bem afirma o Acórdão fundamento, admitir a produção de efeitos ao nível do prazo de impugnação poderia ainda conduzir a uma grave violação do princípio da igualdade, uma vez que os sujeitos passivos que não efectuassem o pagamento dos tributos no prazo estabelecido para o efeito e obtivessem a uma prorrogação do mesmo beneficiariam também de um alargamento do prazo de impugnação, face ao prazo que teria que ser cumprido pelos administrados cumpridores.

45ª) O prazo de impugnação tem, obrigatoriamente, que ser definido por lei, devendo esta fixar também as regras para o respectivo cômputo - não podendo a interpretação e aplicação de tais regras ficar na disponibilidade da Administração.

46ª) Ainda que o acto de concessão de um novo prazo de pagamento decorra de outras normas jurídicas aplicáveis ao administrador, tais normas são distintas das que estatuem sobre o exercício do direito de impugnação, matéria da definição deste escapa às competências da Administração.

47ª) A obrigação de pagamento das taxas devidas pela utilização do espectro radioeléctrico decorria do disposto nos artigos 27º do Decreto-Lei n.º 147/87, de 24 de Março e 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro e tais normas - que regulam a exigibilidade dos tributos em análise e a competência para os cobrar - não se confundem com as regras processuais que disciplinam a forma de reacção contra os actos praticados para os exigir, sendo que estas, na altura, decorriam do CPT.

48ª) Assim sendo, e por ser conforme às normas legais e constitucionais aplicáveis (em especial às constantes dos artigos 22º, 23º, 64º, 118º, 120º e 123º do CPT, 13º, 268º, n.ºs 3 e 4 e 18º, n.ºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa e 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro), deverá dar-se prevalência à posição vertida no Acórdão fundamento (em prejuízo da que foi perfilhada no Acórdão recorrido), uniformizando-se a jurisprudência através da fixação da que foi firmada naquele - e, aplicando-a ao Processo 0344/09, deverá determinar-se a revogação do Acórdão recorrido, com a consequente manutenção na ordem jurídica do Acórdão do TCAS que aquele havia revogado - o que se REQUER.

49ª) Deverá, como fez o Acórdão fundamento, entender-se que o novo prazo estabelecido pelo administrador teve apenas a virtualidade de vir permitir o pagamento das taxas em singelo, sem que tenha tido qualquer reflexo ao nível da contagem do prazo de impugnação judicial - o que conduz à conclusão de que os actos de liquidação impugnados se estabilizaram na ordem jurídica logo que decorreu o prazo previsto no artigo 123º, n.º 1, alínea a) do CPT, contado desde o dia seguinte do termo do prazo de pagamento que constava de cada um das facturas notificadas à administrada.

50ª) E nem se diga (como pretendeu a TVI fazer nas alegações que apresentou para contrariar a existência de oposição de julgados), que as situações de facto em causa no Acórdão recorrido e Acórdão fundamento eram divergentes, porque da análise da matéria fixada em cada um dos processos em causa resulta à saciedade que, nos dois casos, o procedimento do ICP-ANACOM foi idêntico: foi concedido expressamente um novo prazo para que as taxas pudessem ser pagas em singelo - não se compreendendo como pode a Recorrida pretender fazer crer que a solicitação de «envio de novo meio de pagamento» numa data determinada não equivale à estipulação de um novo prazo para pagamento.

51ª) A posição expressa no Acórdão fundamento é, aliás, a que traduz a jurisprudência dominante desse Supremo Tribunal, tendo sido já adoptada, entre outros, nos Acórdãos de 20.11.2002 (Processo 01151/02), 23.11.2004 (Recurso 913/04), 22.04.2009 (Processo 053/09) e 14.10.2009 (Processo 0592/09).

52ª) Pelo contrário, não se conhece qualquer outra decisão desse Supremo Tribunal em que tenha sido perfilhada a posição sustentada no Acórdão recorrido - que aparece, assim, isolada na jurisprudência que vem sendo produzida por esse Supremo Tribunal -, verificando-se apenas que no mencionado Acórdão do STA de 14.10.2009, o Ilustre Juiz Conselheiro que foi Relator do Acórdão recorrido votou vencido, tendo, em declaração anexa ao referido aresto, propugnado por solução idêntica à que havia sido adoptada naquele - mas a posição que mereceu vencimento acabou por ser a que é conforme à jurisprudência que consta do Acórdão fundamento (que é, aliás, aí citado).

53ª) Por outro lado, apesar de, no Parecer do Ministério Público que é reproduzido no Acórdão recorrido se fazer menção ao Acórdão fundamento e aos Acórdãos do STA de 23.11.2004 e de 20.11.2002 (defendendo-se a posição aí sustentada), na decisão final adoptada a Secção do Contencioso Tributário acabou por não fazer qualquer alusão aos referidos Acórdãos e à interpretação, aí feita, da questão que aqui se discute, não tendo aduzido qualquer argumento para a contrariar ou, eventualmente (caso assim entendesse), para defender a respectiva inaplicabilidade à situação então submetida a juízo.

Termos em que, e nos mais de Direito, se REQUER que, concedendo provimento ao presente recurso, seja considerado prevacente, na uniformização de jurisprudência, o entendimento consagrado no Acórdão fundamento, que deve ser fixado - revogando-se, em consequência, o Acórdão recorrido e mantendo-se na ordem jurídica o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que foi revogado por aquele (em que foi julgada verificada a caducidade do direito de impugnar).

VII. Contra-alegando, veio também a recorrida concluir:

1ª). Seja tendo em conta o prazo previsto no CPT, seja tendo em conta o previsto na LGT, a dívida originadora dos presentes autos encontra-se prescrita, pelo menos, desde 2007, uma vez que a impugnação judicial data de 30 de Maio de 1994, que o processo esteve parado, pelo menos, no período entre 28.08.1995 e 13.08.1997, por motivo não imputável à impugnante, e uma vez que só em 07.08.2009 foi a ora Recorrida citada para pagar coercivamente no âmbito do processo de execução n.º 3654200901059246 do Serviço de Finanças de Oeiras 2, na sequência da emissão de certidão de dívida por parte da ANACOM em 27.07.2009.

2ª). Quando à questão a decidir, sendo apenas uma não pode ser invocado mais do que um acórdão fundamento para a mesma questão, contrariamente ao que sucedeu no caso em apreço, em que a Recorrente optou por dois arestos como acórdãos fundamento e apenas nas alegações de 2º grau optou por um único acórdão, razão por que deve o recurso ser rejeitado nos termos do artigo 145º, n.º 3 do CPC, sob pena de se quedar inviabilizada na prática a garantia em que consistem as alegações de 1º Grau.

3ª). A Recorrida entende que no caso em apreço não ocorre oposição de acórdãos porquanto as decisões em análise não partiram das mesmas premissas factuais, pois que enquanto no primeiro caso (acórdão fundamento) se entendeu que foi pedido envio de novo meio de pagamento, no segundo caso (acórdão recorrido) foi entendido claramente que se procedeu à fixação de um novo prazo para pagamento voluntário.

4ª). Inexiste também identidade de direito, pois no acórdão fundamento não foi debatido o conteúdo do artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro e analisada a legitimidade do ICP para fixação de prazos para pagamento voluntário nos termos dessa disposição.

5ª). Quando assim não se entenda, ou seja, caso se considere ocorrer no caso em apreço uma oposição de acórdãos, deve ser o douto acórdão recorrido confirmado, adoptando-se o entendimento jurídico subjacente ao mesmo por ser da competência do ICP/ANACOM a fixação do prazo para pagamento voluntário.

6ª). De acordo com a douto despacho de 18.12.09, que entendeu que os presentes autos deviam avançar para apresentação de alegações de 2.º Grau, existe no caso em apreço matéria de oposição de acórdãos uma vez que no acórdão recorrido foi entendido que “a entidade liquidadora tem poderes para fixar o prazo em que são cobradas as taxas em causa” e no acórdão fundamento foi entendido que “a entidade liquidadora não tem poderes para fixar o prazo em que são cobradas as taxas em foco”, sendo pois essa a questão fundamental a apurar nesta sede.

7ª). Ora, a competência legal do ICP/ANACOM para determinar a data de liquidação e cobrança das taxas de que é sujeito activo decorre desde logo do n.º 1 do artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, sendo esse um dado absoluto e inquestionável.

8ª). O acórdão fundamento acolhe *ipsis verbis* a solução jurídica seguida num acórdão mais antigo - Acórdão do STA de 20.11.02, referente ao recurso n.º 1151/02 - a que chamaremos acórdão original, e que nada tem que ver com a situação da TVI e do ICP/ANACOM.

9ª). Trata-se de um processo que envolvia a Câmara Municipal do Porto, adiante CMP, e um município, em que a CMP permitiu a este pagar um pouco mais tarde uma taxa sem juros de mora, o que nos termos do probatório então fixado nesse aresto “ficou a dever-se à circunstância de a CMP ter considerado que o atraso no pagamento do valor da licença era desculpável por ficar a dever-se a atraso normal dos serviços postais não sendo por isso devidos juros de mora”.

10ª). O Município em causa entendeu impugnar a taxa e fê-lo contando os seus prazos a partir do momento em que fizera o pagamento da taxa, tendo o STA entendido então que o direito de impugnação havia caducado.

11ª). Nesse acórdão, procurou o STA na prova produzida qual a motivação do autor do acto administrativo e entendeu que não fora a de alterar um prazo de pagamento voluntário, mas sim e apenas perdoar juros de mora na linha do que lhe havia sido pedido pelo município, ou seja, que pudesse pagar como se o prazo não tivesse expirado.

12ª). O acórdão em causa seguiu este percurso de interpretação na medida em que não vislumbrou norma legal que habilitasse o município a proceder a tal determinação do prazo para pagamento, aí se referindo que “os efeitos jurídicos consubstanciados no direito de impugnação judicial, do prazo do seu exercício e dos referentes do seu cômputo (...) não decorrem da lei em aplicação da qual o acto administrativo é praticado e do conteúdo estatuído do mesmo”, ou seja, no entender do STA o despacho do Director de Serviços de Urbanização da CMP não assentava em norma jurídica que tivesse que ver com os prazos de impugnação e que, para além disso, o próprio despacho teve por finalidade apenas não cobrar juros de mora, nada mais.

13ª). Ora, a fundamental diferença entre o caso subjacente a tal acórdão e o acórdão recorrido é que no caso em apreço existe uma lei que confere competência ao ICP/ANACOM para fixar o prazo: trata-se do n.º 1 do artigo 35º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, que não podia ser mais claro a tal respeito.

14ª). Assim, aquilo que pudesse fazer sentido na relação abordada nesse douto acórdão do STA de 20.11.02, referente ao recurso n.º 1151/02, foi transposto para o acórdão fundamento sem se ter tido, salvo melhor opinião, o cuidado de saber se estava exactamente em causa a mesma situação de facto e de direito.

15ª). Se atentarmos no acórdão fundamento e no acórdão do STA de 20.11.02, logo constataremos que o acórdão fundamento reproduz quase *ipsis verbis* toda a parte de direito do acórdão original, descurando em absoluto os seus pressupostos concretos, esquecendo que no caso original não havia lei que permitisse à autoridade fixar o prazo para pagamento voluntário e que estava provado nesses autos que a intenção da CMP ao tolerar nova data fora apenas a de permitir o pagamento das taxas sem juros de mora.

16ª). Assim, no acórdão fundamento refere-se que a recorrente entende que foi fixado um prazo nos termos do artigo 35º, n.º 1 do Decreto-Lei 320/88 e que por esse motivo o prazo de impugnação deve contar-se a partir desse prazo fixado nos termos da lei, e logo em seguida refere que a recorrente não tem razão repetindo *ipsis verbis* o texto do acórdão original na parte em que o mesmo se debruçava sobre um caso absolutamente distinto.

17ª). No mesmo erro de apreciação se incorreu no douto acórdão de 23.11.04, referente ao recurso n.º 913/04, e daí que o facto de haver dois erros - ou mais que tivessem sido cometidos - não significa que se deva continuar a lavrar em erro.

18ª). Na verdade, e no que à competência do ICP respeita para fixar os prazos de cobrança e liquidação das taxas, a qual resulta expressa e directamente da lei, o acórdão fundamento não apresenta um só argumento válido que infirme essa mesma competência. Apresenta sim argumentos que quanto muito seriam adequados a concluir pela falta de competência legal da CMP e, mesmo assim, fracos e injustos.

19ª). Acresce que da apreciação da matéria de facto constante no acórdão recorrido é possível concluir que houve intenção de fixação do prazo para pagamento por parte do ICP/ANACOM, contrariamente à convicção do STA no caso subjacente ao acórdão original, em que se concluiu que não só a CMP não quis fixar prazo mas, sobretudo, que nem teria competência para tal.

20ª). Assim, em face do probatório, o STA no douto acórdão recorrido entendeu abordar a questão de espírito livre e aberto não se deixando contaminar por quaisquer anteriores decisões e acabou por concluir que, fixado pela ICP/ANACOM, nos termos do artigo 35º Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, «o dia 28.02.1994 como data limite para o pagamento da factura», é necessariamente tempestiva a impugnação da liquidação deduzida no dia 30.05.1994, ou seja, dentro de 90 dias a partir do termo do prazo para pagamento voluntário legalmente fixado.

21ª). Acabou, pois, o STA por concluir que o ICP/ANACOM tinha efectivamente competência para fixar o prazo de pagamento voluntário, devendo por estes motivos ser confirmado o douto acórdão recorrido em face da lei e do probatório fixado.

Nestes termos e nos demais de direito, deve ser declarada a prescrição do direito da Recorrente.

Se assim não se entender, deve o presente recurso ser rejeitado por inexistência de oposição de acórdãos. Deve igualmente o presente recurso ser rejeitado por existência de irregularidade formal, não tendo sido indicado apenas um acórdão fundamento nas alegações de 1.º grau. Mesmo que entenda que não ocorreu prescrição no caso em apreço, que inexistem irregularidades formais e, bem assim, que existe oposição de acórdãos, deve ser confirmado o douto acórdão recorrido e, assim, prevalecer a tese consagrada no mesmo.

VIII. O M^ºP^º, no seu parecer de fls. 776/77, veio defender a verificação da prescrição da dívida invocada pela recorrida ou, se assim se não entender, então deverá prevalecer o entendimento do acórdão fundamento, com a conseqüente revogação do acórdão recorrido.

IX. A recorrida suscitou diversas questões nas suas contra-alegações, a saber:

a) Irregularidade formal na interposição do recurso, por indicação de dois acórdãos fundamento, quando a lei apenas autoriza a indicação de um;

b) Inexistência de oposição de acórdãos, quer porque não ocorrem idênticas situações de facto, nem são as mesmas as questões jurídicas suscitadas nos arestos em causa nos autos;

c) Prescrição da dívida objecto da impugnação judicial que deu causa aos presentes autos.

Iremos apreciar seguidamente tais questões, e pela ordem acima referida, pois nos parece que, a proceder alguma questão, o conhecimento da seguinte ficará prejudicado.

IX.1. A primeira questão é de fácil resposta, pois, como se escreveu acima (nº IV), por despacho do relator foi a recorrente convidada a indicar apenas um acórdão fundamento em oposição com a decisão recorrida, tendo esta indicado o acórdão proferido em 28.05.2008 – Recurso n.º 0176/08 (v. fls. 679-vº 2 684).

E, assim, logo na conclusão 1ª das suas alegações o recorrente referiu *“Através do presente recurso é requerida uma decisão que reponha a uniformização de jurisprudência, prejudicada pela oposição de julgados entre o Acórdão proferido nos presentes autos (com o número 0344/09) - Acórdão recorrido - e a decisão da Secção do Contencioso Tributário desse Supremo Tribunal prolatada no âmbito do Processo com o números 0176/08 (Acórdão fundamento), já transitada em julgado”*.

Deste modo, embora inicialmente invocados dois acórdãos fundamento, tal irregularidade foi corrigida a convite do relator.

IX.2. Relativamente à 2ª questão, que ainda que não suscitada pela recorrida, sempre seria de apreciar, uma vez que, como é sabido e resulta do artº 685º-C, n.º 5 do CPC, o despacho do relator que admite o recurso não vincula o tribunal, cabe dizer o seguinte:

Os presentes autos tiveram o seu início em 2008, sendo, por isso, já aplicável o ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro.

É entendimento do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo - v., por exemplo, o Acórdão de 29.03.2006, proferido no Recurso n.º 1065/05 – que, 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, a saber:

- 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 14/07/08, in Recurso n.º 616/07).

Vejamos então se estão preenchidos os requisitos exigidos para a verificação da oposição de acórdãos.

E, porque nos parece que não se verifica o da exigência de decisões expressas, por ele começaremos.

No acórdão recorrido escreveu-se, para além do mais o seguinte:

“É verdade que a entidade liquidadora não indicou na notificação da liquidação os meios de defesa contra esta, mas o certo é que a ora recorrente usou contra a liquidação o meio impugnatório adequado.

Quanto ao prazo para reagir contra a liquidação notificada, a entidade liquidadora também não o indicou, mas, em certidão tempestivamente requerida pela impugnante, ora recorrente, à entidade liquidadora, esta acabou «fixando o dia 28.02.1994 como data limite para o pagamento da factura» – sendo certo que é competência da entidade liquidadora (ICP) fixar o prazo em que as taxas em causa são cobradas, nos termos do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro.

Deste modo, devendo a impugnação judicial, nos termos da lei, ser apresentada no prazo de 90 dias a partir do termo do prazo para pagamento voluntário, estamos com a ora recorrente, quando diz [sua conclusão 4.] que «se terá que concluir que ainda se estava no âmbito do prazo para pagamento voluntário quando se apresentou a impugnação».

E, assim, logo se vê que é tempestiva a petição inicial apresentada nestes autos de impugnação judicial no dia 30.5.1994 (28 e 29, sábado e domingo).

Estamos, deste modo, a concluir, em resposta à questão decidenda, que não se verifica a caducidade do direito de deduzir impugnação judicial – pelo que deve ser revogado o acórdão recorrido que assim o não entendeu.

E, então, havemos de convir que, fixado pela “ICP-ANACOM”, nos termos do artigo 35.º Decreto-Lei n.º 320/88, de 14 de Setembro, «o dia 28.02.1994 como data limite para o pagamento da factura», é tempestiva a impugnação da liquidação, deduzida no dia 30.05.1994 (dentro de 90 dias a partir do termo do prazo para pagamento voluntário)”.

Como se vê, nem neste excerto, nem em nenhuma outra parte do aresto, se trata expressamente da questão de saber se o que conta para efeitos de início do prazo de impugnação é a primeira notificação para pagamento efectuado à recorrente TVI, ou a segunda, efectuada após entrega de elementos solicitados pela mesma.

O acórdão recorrido limitou-se a considerar que a entidade reguladora efectuou a segunda notificação, na qual indicou termo do prazo de pagamento voluntário e, em consequência, o prazo de impugnação previsto no art.º 123º n.º 1, alínea c) do CPT, haveria de ser contado a partir desta.

Já no acórdão fundamento se apreciou essa questão nos seguintes termos:

“Vem o presente recurso interposto de acórdão do TCAS que, concedendo provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública de sentença proferida pelo TAF de Lisboa, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra a liquidação de taxas de licenciamento de feixes hertzianos, referentes ao 1.º semestre de 1997, efectuada pelo B..., com fundamento na caducidade do direito de impugnar.

Para tanto, considerou-se no acórdão recorrido que, tendo o prazo de pagamento voluntário das taxas impugnadas terminado em 5/3/1997, à data de apresentação da impugnação judicial pela recorrente (22/7/1997) já havia decorrido o prazo de 90 dias que esta dispunha para o efeito, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 123.º do CPT, então em vigor.

Contrapõe a recorrente que, tendo-lhe sido concedido um novo prazo de pagamento voluntário, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 35.º do DL 320/88, de 14 de Setembro, o prazo de apresentação da impugnação judicial deve contar-se a partir deste novo prazo, pelo que a impugnação por si deduzida é assim tempestiva.

Não tem, porém, razão a recorrente. Com efeito, ainda que se entenda que o B... concedeu à recorrente um novo prazo para esta pagar as taxas aqui em causa, tal prazo só pode ter relevância para os estritos termos do pagamento na medida em que os efeitos jurídicos consubstanciados no direito de impugnação judicial, do prazo do seu exercício e dos referentes ao seu cômputo, seja o dies a quo seja o dies ad quem, são efeitos jurídicos autónomos que não decorrem da lei em aplicação da qual foi autorizado esse novo prazo de pagamento mas antes de outros preceitos legais, como é o caso do artigo 123.º do CPT, então em vigor.

E mesmo que a autorização desse novo prazo tivesse visado instituir esse efeito, o que se não vislumbra, sempre essa estatuição haveria de ter-se por ilegal e até inconstitucional, como se salienta no acórdão deste Tribunal de 20/11/2002, proferido no recurso n.º 1151/02: «Illegal, porque os termos em que poderá ser impugnado o acto administrativo e a definição do seu prazo apenas poderão ser definidas por lei, enquanto relativos a matéria de garantias equivalentes a direitos fundamentais, segundo decorre dos art.ºs 268.º, n.ºs 3 e 4, e 18.º, n.ºs 2 e 3, ambos da Constituição da República Portuguesa. Tal matéria está subtraída à competência do administrador: - [no caso em apreço ela era regulada no artigo 123.º do CPT] - Nesta óptica, torna-se legalmente impossível ao administrador conceder prazos de impugnação alargados ou encurtados quando confrontados com os estabelecidos na lei relativamente aos actos por si praticados. Uma tal possibilidade seria, de resto, atentatória do princípio da igualdade no exercício do direito de recurso constitucionalmente garantido aos cidadãos, e como tal violador do art.º 13.º, n.º 1, da CRP, na medida em que colocaria em condições desiguais os contribuintes que pagassem dentro do prazo de pagamento voluntário inicialmente estabelecido e os que o não fizessem, mas lhes fosse permitido fazê-lo num prazo adicional».

Neste contexto, o ofício remetido pelo B... em 21/4/97 à recorrente apenas teve o efeito de conceder a esta a faculdade de pagamento das taxas até ao termo do novo prazo aí estabelecido, não produzindo quaisquer outros efeitos, designadamente o estabelecimento de novo prazo para poder impugnar judicialmente.

Daí que é, de facto, intempestiva a impugnação judicial apresentada em 22/7/97 contra a liquidação de taxas cujo termo do prazo para pagamento voluntário se verificou em 5/3/97.

Em caso análogo ao presente se decidiu também neste sentido no acórdão deste Tribunal de 23/11/2004, no recurso n.º 913/04.

Por outro lado, alega ainda a recorrente que do documento da liquidação das taxas não consta qualquer menção aos meios de defesa ou ao prazo para reagir contra a liquidação notificada, razão pela qual a liquidação não poderia ter produzido quaisquer efeitos por ter sido mal notificada em clara ofensa ao artigo 64.º, n.º 1 do CPT e, por isso, também a impugnação seria tempestiva.

Todavia, a forma de reagir contra notificação deficiente, designadamente quando seja omitida a indicação do prazo para reagir ou dos meios de defesa, é a faculdade prevista no artigo 22.º do CPT, segundo o qual o interessado pode requerer, em tais situações, a notificação dos elementos que hajam sido omitidos (v. acórdão STA de 22/9/04, no recurso n.º 577/04)“.

Temos então que não pode considerar-se a existência de oposição de acórdãos, uma vez que no acórdão recorrido não houve pronúncia expressa sobre a questão suscitada e tratada no acórdão fundamento.

Neste mesmo sentido se decidiu no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal, de 06.05.2004 – Recurso n.º 01039/02, onde ficou escrito o seguinte:

“Ora, o acórdão recorrido nada decidiu, de forma expressa, quanto ao excesso de pronúncia e conseqüente nulidade ao contrário do acórdão fundamento. Quando muito, poderíamos dizer que o acórdão recorrido decidiu, implícita ou tacitamente, de forma oposta ao decidido pelo acórdão fundamento ao tomar conhecimento da (in)validade do acto de delegação de poderes, que não fora impugnado e ao abrigo do qual foi praticado o acto contenciosamente recorrido.

Não houve, assim, por parte do acórdão recorrido, ao contrário do acórdão fundamento, decisão expressa quanto ao excesso de pronúncia e às suas conseqüências.

Pelo exposto, não se verificando a alegada oposição de acórdãos, acordam em julgar findo o recurso”. (Ainda neste sentido, entre outros, v. os seguintes acórdãos: – de 29.03.2006, Recurso n.º 1065/05; – de 17.01.2007, Recurso n.º 48/06; – de 06.03.2007, Recurso n.º 762/05; – de 29.03.2007, Recurso n.º 1233/06).

Concluimos então no sentido de que não se verificam os pressupostos legalmente exigíveis para a oposição de acórdãos.

IX.3. Aqui chegados, importaria agora apreciar se ocorre ou não a prescrição da dívida objecto da impugnação judicial.

Acontece, porém, que a prescrição não constitui fundamento de impugnação judicial, tendo a jurisprudência deste tribunal e secção admitido o seu conhecimento nessa sede apenas para efeitos de inutilidade superveniente da lide (neste sentido, entre outros, v. os acórdãos deste Tribunal e Secção de 15.05.2002 - Recurso n.º 366/2002, de 15.05.2002 - Recurso n.º 365/2002, de 30.04.2002 - Recurso n.º 145/2002 e de 11.02.1998 - Recurso n.º 21.846). Com efeito, estando a dívida prescrita e deixando a mesma de ser exigível ao contribuinte, seria puro exercício teórico estar a apreciar eventuais vícios do acto tributário impugnado.

Mas, por outro lado, como se referiu no Acórdão de 24.03.2010 - Recurso n.º 862/09 *“o recurso por oposição de acórdãos tem, como principal objectivo, a igualdade de tratamento de situações jurídicas iguais (recte, de idênticas hipóteses normativas) e, reflexamente, a uniformização da jurisprudência decorrente da persuasão exercida pela especial autoridade da formação do tribunal superior que o decide, devendo o seu objecto circunscrever-se às questões decididas de forma antagónica”.*

Assim, não cabe no âmbito deste recurso a apreciação da prescrição, já que o objecto do recurso não é o acto tributário em si, mas antes a eliminação de um conflito de decisões proferidas por tribunais.

Porém, ainda que se admitisse a possibilidade de conhecimento da prescrição em processo de oposição de acórdãos, o mesmo sempre seria inviável nestes autos, uma vez que inexistindo oposição de acórdãos é como se estes autos não existissem.

X. Nestes termos e pelo exposto, considera-se não verificada a alegada oposição de acórdãos, julgando-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — João António Valente Torrão (relator) — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António José Martins Miranda de Pacheco — Joaquim Casimiro Gonçalves — Dulce Manuel da Conceição Neto — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — António Francisco de Almeida Calhau — Jorge Manuel Lopes de Sousa.

SEGUE ACÓRDÃO DE 16 DE DEZEMBRO DE 2010.

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

I. A Fazenda Pública, em representação do ICP – Autoridade Nacional de Comunicações (ICP-ANACOM), Recorrente no Processo ao alto identificado, tendo sido notificada do douto Acórdão que julgou findo o recurso por oposição de julgados por si interposto, vem, ao abrigo do disposto no artigo 669º, n.º 1, alínea b) do C.P.C., ex vi artigo 1º, alínea e) do CPPT, requerer a reforma da referida decisão quanto a custas, nos termos e com os seguintes fundamentos:

a) O presente processo respeita a impugnação judicial deduzida pela TVI - Televisão Independente, S.A. (TVI) contra o acto de liquidação das taxas de utilização do espectro radioelétrico no 2º semestre de 1993, que foram apresentadas a pagamento através da factura com o número 930725481.

b) Impugnação essa que foi apresentada em 30.05.1994, junto do ICP-ANACOM.

c) A citada impugnação foi decidida, em 1ª Instância, por sentença de 25.05.2007, do 2º Juízo do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Processo n.º 193/02 do ex -5º Juízo, 2ª Secção do TT1IL - que, julgando a impugnação parcialmente procedente, determinou a anulação da liquidação impugnada.

d) Inconformado com a decisão do TAF de Lisboa, o Representante da Fazenda Pública (em representação do ICP-ANACOM) interpôs recurso da mesma para o Tribunal Central Administrativo (TCAS), tendo vindo a obter vencimento - dado que, por Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCAS (2º Juízo - 2ª Secção), proferido em 11.11.2008, foi concedido provimento ao recurso interposto por ter sido julgada verificada a caducidade do direito da TVI impugnar os actos de liquidação em causa nos autos e, em consequência, decidido não tomar conhecimento do objecto do recurso.

e) Por não se conformar com a decisão adoptada, a TVI interpôs, então, recurso para o STA - que, por Acórdão da Secção do Contencioso Tributário (2ª Secção) de 09.09.2009 (Proc. n.º 0344/09), concedeu provimento ao recurso intentado, julgou tempestiva a impugnação apresentada pela TVI e determinou que o Tribunal a quo (ou seja, o Tribunal Central Administrativo Sul) conhecesse do mérito do recurso, se a tal nada mais obstasse.

f) Uma vez que a mesma decisão foi posta em causa através do recurso por oposição de julgados no âmbito do qual foi proferido o Acórdão cuja reforma ora se requer - consistindo, precisamente, no Acórdão recorrido - o número atribuído ao recurso (e Processo) manteve-se inalterado.

g) Ora, o Regulamento das Custas dos Processos Tributários (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro) previa que estavam isentos de custas «*O Estado, incluindo os seus serviços e organismos, ainda que personalizados*».

h) E a referida regra manteve-se em vigor até 31.12.2003.

i) No dia 01.01.2004 entrou em vigor o Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, diploma que veio alterar o Código das Custas Judiciais (CCJ) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224-A/96, de 26 de Novembro e revogar o Regulamento acima citado (cfr. os seus art's 1º, 4º, n.º 6º, e 16º, n.º 1)

j) Prevendo que as alterações ao mencionado Código das Custas Judiciais se aplicariam apenas aos processos instaurados após a respectiva entrada em vigor.

l) Ora, na situação sub judice verifica-se que o presente processo - em que é atacado um acto de liquidação praticado pelo ICP-ANACOM, em 1993 - foi já instaurado em 1994.

m) E assim sendo, não é subsumível - quanto a custas - ao novo regime instituído a decorrência da alteração introduzida pelo aludido Decreto-Lei n.º 324/2003, mas sim ao regime que decorria do Regulamento das Custas dos Processos Tributários - uma vez que o novo regime de custas (que suprimiu as isenções do Estado e demais entidades públicas que constavam do artigo 2º, alínea a) do CCJ) só é aplicável a partir de 01.01.2004 e aos processos instaurados a partir dessa data - o que, in casu, não sucede.

n) Pelo que, mesmo não tendo obtido vencimento no recurso por oposição de julgados, a Representação da Fazenda Pública - que, de acordo com o estabelecido nos artigos 15º do CPPT e 1º, n.º 3 da LGT, representa o ICP-ANACOM nos autos - não deve ser condenada em custas, por delas estar isenta.

Termina pedindo:

a) A reforma, quanto a custas, do acórdão proferido em 15.09.2010 - reconhecendo-se a isenção de que beneficiam o ICP-ANACOM e a Fazenda Pública no Processo em que foi prolatada a mesma decisão (instaurado em data anterior a 01.01.2004;

e em consequência,

b) A revogação da parte final do mesmo Acórdão, substituindo-a por outra em que a Recorrente não seja condenada em custas, por delas estar isenta.

2. Conforme refere a requerente Fazenda Pública, por acórdão de 15.09.2010 o Pleno desta Secção julgou o recurso findo por inexistência de oposição de julgados, tendo sido condenada em custas a recorrente Fazenda Pública que representava o ICP-ANACOM.

Ora, conforme resulta dos autos, a impugnação contra o acto de liquidação das taxas do espectro radioelétrico, efectuado pelo ICP-ANACOM, foi instaurada em 30.05.1994.

A Fazenda Pública só passou a estar sujeita a custas a partir de 01.01.2004, após a nova redacção introduzida no Código das Custas pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro.

Com efeito, nem no artº 2º (isenções subjectivas), nem no artº 3º (isenções objectivas), ambos do CC, ficou a constar isenção a favor da Fazenda Pública, tendo o artº 73º-A estabelecido o seguinte:

“1 — O processo judicial administrativo está sujeito a custas, nos termos deste Código e da lei de processo administrativo.

2 — O processo judicial tributário, bem como os actos judiciais praticados no âmbito do procedimento tributário, estão sujeitos a custas, nos termos deste Código.

3 — Em tudo o que não estiver especialmente regulado neste título, o regime das custas administrativas e tributárias obedece às regras estabelecidas para as custas cíveis, com as devidas adaptações”.

Porém, o n.º 1 do artº 11º deste Decreto-Lei, veio estabelecer o seguinte: *“Sem prejuízo do disposto no número seguinte, as alterações ao Código das Custas Judiciais constantes deste diploma só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor”.*

Do mesmo modo, o artº 27º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, que entrou em vigor em 20 de Abril de 2009 (v. o artº 26º, n.º 1 do mesmo diploma na redacção dada pelo artº 156º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), veio estabelecer que o Regulamento das Custas Processuais se aplica “*apenas aos processos iniciados a partir da entrada em vigor do presente decreto-lei, respectivos incidentes, recursos e apensos*”.

3. Determina o n.º 1, alínea b) do artº 669º do CPC:

“1 — *Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:*

b) A sua reforma quanto a custas e multa”.

Como se referiu, em face das normas legais acima indicadas, a Fazenda Pública estava isenta de custas, uma vez que o processo de impugnação deu entrada no tribunal em 1994.

Deste modo, procede o pedido de reforma quanto a custas.

4. Nestes termos e pelo exposto, defere-se o pedido de reforma do acórdão proferido pelo Pleno desta Secção em 15.09.2010, eliminando-se na parte final a expressão “*Custas pela recorrente*” que se substitui por “*Sem custas por a recorrente delas estar isenta*”

Por força do disposto no artº 670º, n.º 1, última parte, do CPC, este acórdão considera-se como complemento e parte integrante do acórdão agora reformado.

Notifique

Sem custas

Lisboa, 16 de Dezembro de 2010. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 15 de Setembro de 2010.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Questão fundamental de direito.

Sumário:

- I — Para que exista oposição de acórdãos, fundamento de recurso para o Pleno, é necessário que os mesmos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação, que respeitem à mesma questão fundamental de direito e que assentem sobre soluções opostas.*
- II — Inexiste identidade de questão fundamental de direito se, no acórdão fundamento, a questão central consistia em saber se havia falta ou insuficiência de fundamentação do acto tributário de liquidação impugnado, e já, no acórdão recorrido, se suscitava, como questão central, a caducidade do direito de liquidação.*

Processo n.º 881/09-50.

Recorrente: Banco BPI, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I — Banco BPI, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 19/6/2007 (fls. 186 a 196) que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de IRC n.º 8330021522 do ano de 1991, dele vem recorrer para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição com o acórdão do mesmo TCAS de 31/10/2006, proferido no recurso n.º 1247/03, formulando as seguintes conclusões:

1.^a - Tal como o próprio TCAS determinou nos presentes autos, verifica-se uma manifesta identidade entre as situações de facto e a questão de direito vertidas no acórdão recorrido e no acórdão fundamento e, no que ora releva, uma evidente contradição entre as soluções jurídicas alcançadas pelos referidos arestos;

2.^a - Razão pela qual existe fundamento para a dedução do presente recurso, importando, agora, apontar os motivos pelos quais a decisão consubstanciada no acórdão fundamento deverá prevalecer na ordem jurídica, anulando-se aquela que se encontra vertida no acórdão recorrido;

3.^a- Entendeu o TCAS no acórdão fundamento e entende também o Recorrente que a última liquidação de um determinado exercício consubstancia um acto revogatório implícito que, não declarando expressamente suprimir os efeitos do acto anterior, produz na realidade relevantes consequências jurídicas que, por serem incompatíveis com os efeitos produzidos pelo acto anterior, conduzem à eliminação destes.

4.^a- Para além disso, aquela última liquidação estabelece uma nova regulamentação material sobre a situação já regulada por acto anterior, daí resultando uma incompatibilidade implícita entre esta nova regulamentação e os efeitos daquele acto anterior;

5.^a- À semelhança do que sucedeu na situação sob apreciação no acórdão fundamento, com a notificação dos actos tributários subsequentes ao primeiramente emitido, a administração tributária levou ao conhecimento do contribuinte um acto tributário que, para todos os efeitos, é verdadeiramente inovador e que contém, em si mesmo, uma característica que justifica e impõe o recurso aos meios legais tendentes a contestar a sua legalidade, a saber: a sua lesividade;

6.^a- Tal liquidação não só procede ao apuramento de um montante de imposto a pagar com referência ao exercício em causa mas, igualmente, do seu não pagamento poderá resultar a instauração de processo de execução fiscal para cobrança coerciva dos montantes em questão, pelo que, ao exigir-se ao contribuinte o pagamento de um “novo” montante a título de imposto, a liquidação então em crise é, pelo seu lado, manifestamente inovadora, porque independentemente daquele;

7.^a- Em consonância com o entendimento vertido no acórdão fundamento, não é a pendência de impugnação judicial, de reclamação graciosa ou de outra via de reacção legalmente prevista através da qual se questione a legalidade do acto tributário em que a ilegalidade inicialmente se manifesta – e que obsta a que este se consolide como integral e plenamente definitivo – que impede, materialmente, que os actos tributários de liquidação subsequentes, tal como o ora em apreço, sejam objecto de cobrança coerciva, mediante a instauração de processo de execução fiscal;

8.^a- Efectivamente, se se entendesse que a ilegalidade da correcção *sub judice* só ocorreria e seria susceptível de ser sindicada, após a declaração de ilegalidade da primeira liquidação, o ora Recorrente não teria qualquer meio ao seu dispor para obstar à executoriedade do acto tributário em causa;

9.^a- Ou seja e em suma, o entendimento que o Recorrente pretende que seja por esse Venerando Tribunal fixado no caso vertente, para efeitos de uniformização de jurisprudência, é o entendimento segundo o qual nas situações em que se verifica a emissão de liquidações adicionais sucessivas que incorporaram as correcções que já haviam originado a emissão do primeiro acto de liquidação do exercício, o acto de liquidação emitido em último lugar consubstancia um acto revogatório implícito e revoga sempre e totalmente o precedente, fixando definitivamente as correcções efectuadas pela administração tributária, razão pela qual constitui um acto tributário novo, sindicável, podendo ser imediatamente apreciada a legalidade de todas as correcções à matéria colectável que neste acto se encontram incorporadas;

10.^a- Pelo que, em face do exposto, não poderá o acórdão recorrido deixar de ser anulado, firmando-se, para efeitos de uniformização de jurisprudência, o entendimento ora prescrito e fixado no acórdão fundamento.

Contra-alegando, veio a Representante da Fazenda Pública dizer que considera não se encontrarem preenchidos os pressupostos para a aceitação do presente recurso com fundamento em oposição de julgados; todavia, sobre o julgamento a efectuar em caso de oposição, sempre dirá:

I- Ainda que o presente recurso fosse admitido, considera-se que, **face à factualidade fixada**, deveria ser confirmada a douta decisão recorrida para cuja fundamentação integralmente se remete e que, aliás, vai no sentido da jurisprudência mais recente e dominante.

II- A liquidação adicional referente ao exercício de 1991 com o n.º 8310011230, no montante de **165.159.235\$00**, espelhando uma correcção de matéria colectável no montante de 296.430.444\$00, foi objecto de reclamação graciosa, e, depois, entendendo-se existir indeferimento tácito, **de impugnação**;

Em 17/12/1998, foi emitida liquidação de IRC 1991 com o n.º 8330021522, no montante de **149.840.196\$00**, espelhando uma fixação de matéria colectável no montante de 1.821.926.236\$00;

A diferença entre as duas liquidações traduz uma diferença de 22.495.729\$00 derivada da diferença entre as matérias colectáveis fixadas **por anulação de uma correcção inicialmente efectuada na amortização de bens temporariamente não locados**, de acordo com um despacho do SESEAF de 7/5/97;

Em 4/5/1999, o Banco apresentou reclamação graciosa da liquidação notificada de acordo com a referida correcção e, posteriormente, **a impugnação que deu origem ao presente processo, onde alegava caducidade do direito do Estado a liquidar o imposto por se tratar de uma liquidação relativa ao exercício de 1991 emitida em 1998, para além do prazo de 5 anos estabelecido no art.º 33.º do CPT.**

A liquidação impugnada não tem autonomia em relação à primeira liquidação de que houve reclamação e impugnação judicial do indeferimento tácito.

III- E, contrariamente ao afirmado pelo Recorrente, a liquidação impugnada não estabelece uma nova regulamentação material sobre a situação já regulada por acto anterior, “daí resultando uma incompatibilidade implícita entre esta nova regulamentação e os efeitos do acto anterior”, uma vez que as correcções mantidas no acto em causa já constavam do acto inicial, **tempestivamente impugnado**,

e o acto final apenas foi expurgado dos montantes relativos às correcções oficiosamente anuladas. E foi expurgado desses montantes com efeitos **ex tunc**, uma vez que o único fundamento possível da revogação é a ilegalidade.

IV- Também não se pode falar no caso *sub judice* em reforma do acto tributário que se verifica quando a lei manda substituir uma liquidação praticada, por posterior variação da matéria colectável. Aqui, estamos perante uma modificação superveniente do objecto do acto tributário.

Na verdade, não se trata aqui de praticar um novo acto, aproveitando do anterior, inicialmente ilegal, a parte não afectada de ilegalidade.

Porque a decisão recorrida fez um **correcto julgamento de facto e de direito**, deverá, em qualquer circunstância, manter-se, negando-se provimento ao recurso.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que não assiste razão à Recorrida quando diz que os acórdãos – recorrido e fundamento – se não encontram verdadeiramente em oposição.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – No acórdão recorrido, mostra-se assente a seguinte factualidade:

1- Conforme afirma a Impugnante e resulta da análise dos autos, a Impugnante foi sujeita a uma acção de fiscalização ao IRC do exercício de 1991;

2- Em resultado de tal inspecção foi emitido, em 22.3.96, o acto tributário de liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 1991, com o n.º 831001230, no montante total de 165.159.235\$00 (cfr. cópia da referida liquidação junta a fls. 31 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido);

3- O acto identificado no parágrafo anterior espelha uma correcção total de 296.430.444\$00, ao nível da matéria colectável declarada (cfr. doc. de fls. 31 dos autos);

4- O acto tributário melhor identificado em 2- foi objecto de reclamação graciosa, apresentada em 23.7.96, conforme resulta da informação de fls. 73 e seguintes e como é afirmado na p.i.;

5- Considerando o indeferimento tácito da reclamação referida em 4-, em 17.1.97, foi deduzida Impugnação Judicial da mesma (cfr. art.º 2.º da p.i. e informação de fls. 73 e seguintes dos autos);

6- Em 17/12/98, foi emitida a liquidação de IRC/1991, com o n.º 8330021522, no montante de 149.840.196\$00, a qual espelha a fixação de uma matéria colectável de 1.821.926.236\$00 (cfr. cópia do doc. junto a fls. 17 cujo teor se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos);

7- A diferença entre a matéria colectável corrigida no acto identificado no ponto 2 do probatório e a que foi fixada na liquidação identificada no parágrafo anterior é de 22.495.729\$00 e traduz a diferença (para menos) resultante da anulação oficiosa daquela correcção, inicialmente efectuada com base nas amortizações de bens temporariamente não locados, de acordo com o despacho de SESEAF de 7.5.97 (cfr. informação de fls. 91 e 92 e Mapa de Apuramento DC 22, 2.º apuramento, junto a fls. 34 a 36 dos autos);

8- Em 4.5.99, a ora impugnante apresentou reclamação graciosa do acto melhor identificado no ponto 6 do probatório (cfr. Doc. 2 junto à p.i.);

9- O acto melhor identificado em 6- é o objecto da presente impugnação, como resulta da análise da p.i.;

10- Em 2 de Abril de 2001 foi elaborada informação no âmbito da impugnação deduzida da liquidação com o n.º 8310011230 (referida no ponto 5 do probatório) pela Direcção de Finanças de Lisboa, nos termos do art.º 120.º do CPT, a qual se encontra junta a fls. 73 a 86 dos autos, e cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

11- Nos termos da informação referida no ponto precedente, sobre a qual recaiu o despacho de concordância do Senhor Director de Finanças de Lisboa, foi a liquidação em causa parcialmente revogada, mantendo-se apenas, das correcções contestadas, o montante de 5.069.588\$00, relativo ao benefício fiscal “FI” – cfr. fls. 85 dos autos;

12- Dá-se por integralmente reproduzido o teor do articulado de fls. 91 e 92 dos autos;

13- A presente impugnação judicial foi deduzida em 2 de Novembro de 1999, conforme resulta do teor do carimbo apostado a fls. 2 e seguintes dos presentes autos.

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

Nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b’) do artigo 30.º do ETAF, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno – por oposição de julgados da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – que se trate “do mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação jurídica” e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o acórdão recorrido, do TCAS, de 19 de Junho de 2007 e o aresto fundamento, do TCAS, de 31 de Outubro de 2006, rec. 01247/03.

Por outro lado, é jurisprudência pacífica deste STA que o Pleno da Secção de Contencioso Tributário pode julgar findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo no TCA tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição (v. Ac. do STA de 7/5/2003, proferido no recurso n.º 1149/02).

E é isso que ocorre precisamente no caso em apreço, já que não se verifica entre os acórdãos em confronto divergência de soluções expressas quanto à mesma questão fundamental de direito.

Com efeito, no acórdão fundamento, a questão central que constituía objecto de recurso era a de saber se havia falta ou insuficiência de fundamentação, decidindo-se que o acto tributário estava fundamentado, sendo que a questão do acto decisório e da sua revogação ou revisão surge tratada de forma lateral e meramente reflexa da questão principal.

Já no acórdão recorrido suscitava-se, como questão central, a caducidade do direito de liquidação, tendo o TCAS concluído, face à matéria de facto apurada, que as denominadas segunda e terceira liquidações não eram propriamente um novo acto tributário de liquidação adicional, mas tão só a manutenção (parcial) do acto inicial e que não se verificava a caducidade do direito de liquidação.

Ora, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos (v. Jorge de Sousa e Simas Santos, in *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, p. 424, e acórdãos deste STA de 18/2/98 e de 15/11/06, nos recursos n.ºs 28637 da Secção de Contencioso Administrativo e do Plenário, respectivamente).

Sendo que, como vimos, não se vislumbra assim que exista identidade quanto à mesma questão fundamental de direito em análise nos dois arestos em confronto e daí que, por inexistência de oposição de soluções jurídicas, careça de fundamento o presente recurso.

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

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

Lisboa, 15 de Setembro de 2010. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta d'Alva* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.



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.
