



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

14 de Novembro de 2011

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.<sup>a</sup> Secção  
(Contencioso Tributário)

Decisões em pleno  
durante o 2.º trimestre de 2011

## Acórdão de 13 de Abril de 2011.

### Assunto:

*Recursos findos. Oposição de Acórdãos.*

### Sumário:

- I — Para que exista oposição, é necessário tanto uma identidade jurídica como factual, entendida como concretização da mesma hipótese normativa, a aferir pela análise das decisões em confronto.*
- II — Não existindo oposição, o recurso deve dar-se por findo — artigo 284.º, n.º 5 do CPT — nada obstando decisão em contrário do relator do tribunal recorrido.*

Processo n.º 108/08-50.

Recorrente: Casa Agrícola de Ambrães, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA:

Casa Agrícola de AMBRÃES, SA, vem interpor recurso, por oposição de Acórdãos, dos arestos do TCAS de 28-03-2007 e de 03-07-2007, sendo que o primeiro negou provimento ao que interpusera da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que aquela sociedade deduziu contra decisão de reclamação graciosa relativamente a IRC de 1993; e o segundo indeferiu arguição de nulidades do primeiro.

Naquele primeiro recurso, a ora recorrente conclui do modo seguinte:

81. O douto Acórdão recorrido está em oposição, entre outros, com os douts Acórdão deste Venerando STA, 2ª Secção, de 05.02.2003, Proc. 1648/02; de 13.10.1996, in CTF, n.º 387, p. 263 e ss.; e do TCAS, de 31.10.2006, Proc. 01247/03, in www.dgsi.pt.

Com efeito,

82. Contrariamente ao decidido, não é legítimo que a AF retire custos de determinado exercício (por os considerar imputáveis a exercícios anteriores) quando não se demonstre que o contribuinte procedeu intencionalmente á transferência de resultados entre exercícios.

83. Caso contrário, beneficia-se injustificadamente a AF, á custa e em prejuízo injustificado do contribuinte: agravamento da carta tributaria no exercício ao qual são retirados os custos, e não desagravamento da carga tributaria nos exercícios a que os custos são imputáveis, por impossibilidade dessa imputação.

84. Particularmente quando, nem a AF, nem o contribuinte, por razões temporais, podiam já corrigir esses custos nos exercícios a que os mesmos diziam respeito.

85. E quando não houve qualquer prejuízo para a AF, pois não se demonstrou, sequer indiciou, a existência de custos não contabilizados: **todos os custos estão contabilizados**, ainda que erradamente quanto aos exercícios respectivos.

86. Se os custos não são imputáveis a determinado exercício (1993), sempre seriam a outros (1989, 1990 e 1991), e, aí, sempre atenuariam a carga tributária, na estrita medida do agravamento que imprimiram no exercício em que foram anulados.

87. Nestas circunstâncias, a aplicação do princípio especialização de exercícios deve ceder perante a realização do **princípio da justiça**, previsto nos artigos 55º da LGT e 266º n.º 2 da CRP,

88. violados no douto Acórdão recorrido.

Por outro lado,

89. O douto Acórdão recorrido, ao sufragar um entendimento administrativo que contraria anteriores interpretações da AF pela própria divulgados mediante officios-circulares, viola os artigos 55º do CPPT e 68º n.º 4 b) da LGT,

90. viola o princípio geral da boa fé imposto à AF pelo artigo 6º-A do CPA,

91. e sufraga actuações contraditórias da AF, em desrespeito do princípio da igualdade, da mais elementar segurança jurídica e da protecção da confiança dos contribuintes, violando, por isso, também, os artigos 334º do CC e 2º,9º b) e 266º n.º 2 da CRP.

Mais,

92. No douto Acórdão recorrido entendeu-se que era legitima a anulação do custo no exercício de 1993 sem que a AF tivesse qualquer “dever” de o imputar aos exercícios a que, segundo a própria, esse custo dizia respeito (1989,1990 e 1991).

93. Pelo contrário: só o cumprimento desse “dever” permitiria a realização plena e legal do princípio da especialização dos exercícios, conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 18º do CIRC.

94. E a AF está obrigada à **plena reconstrução da legalidade** (cfr. artigos 562º do CC e 100º da LGT).

95. Tem o dever jurídico de proceder às revisões oficiosas de actos tributários anteriores que se mostrarem devidas (artigos 93º e 94º n.º 1 b) do CPT), se a situação tributária tiver sido apurada erradamente.

96. O douto Acórdão recorrido, por conseguinte, violou o disposto nos artigos 7º, 17º, 18º e 230 do CIRC, 342º n.º 1 e 562º do CC, 100º da LGT e 93º e 94º n.º 1 b) do CPT.

97. E sufragou uma “duplicação de colecta” entre aqueles exercícios de 1989, 1990 e 1991, por um lado, e 1993, por outro, a todos os títulos inadmissível.

Mais,

98. O douto Acórdão recorrido, quando admite que a AF não tenha desconsiderado (anulado), no exercício de 1993, **os proveitos** que imputou a exercícios anteriores, contrariamente ao que esta fez relativamente aos custos, viola, também aqui, o artigo 18º n.º 1 do CIRC e os princípios da proporcionalidade e da justiça.

99. E viola o princípio do inquisitório, corolário do dever de imparcialidade,

100. Viola, por conseguinte, os artigos da LGT, 266º n.º 1 e 2 da CRP, 3º e 5º do CPA, 55º e 58º da LGT.

101. Abona injustificadamente, também aqui, um enriquecimento ilegítimo da FP à custa do contribuinte,

102. E viola a obrigação legal de reconstrução plena da legalidade que compete à AF, consagrada no artigo 100º da LGT.

Por outro lado,

103. O tratamento diferenciado entre custos e proveitos representa uma interpretação inconstitucional do princípio da especialização de exercícios consagrado no artigo 18º n.º 1 do CRIC.

104. Por violação do princípio constitucional fundamental da tributação do rendimento real, consagrado no artigo 104º n.º 2 da CRP.

105. Violando ainda o artigo 17º n.º 1 e 3 do CIRC.

106. O artigo 18º n.º 1 do CIRC, na interpretação conferida no douto Acórdão recorrido, padece ainda de inconstitucionalidade material por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da prossecução do interesse público, da justiça, da proporcionalidade e da imparcialidade, consagrados no artigo 266º da CRP.

107. O mesmo preceito legal, na dimensão normativa que lhe foi conferida, padece ainda de inconstitucionalidade por violação do princípio constitucional da legalidade e da tipicidade, consagrado no artigo 103º n.º 2 e 3 da CRP, uma vez que se trata de norma de incidência tributária.

108. Violando ainda o artigo 8º n.º 1 e 2 a) da LGT. Mais,

109. Por via do mecanismo dos reportes de prejuízos para os exercícios subsequentes, consagrado no artigo 46º do CIRC, as correcções de custos e proveitos efectuadas em determinado exercício têm necessariamente efeitos nos exercícios subsequentes.

110. Logo, a efectiva imputação de custos (como sucedeu quanto aos custos contabilizados em 1993 mas imputáveis a 1992) e de proveitos, aos exercícios anteriores a que diziam respeito, implicaria alterações no montante dos prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores, passíveis de **dedução** no exercício de 1993, nos termos daquele preceito legal.

111. Ora, atentos os valores e correcções efectuadas pela AF, evidenciados na factualidade provada, verifica-se que os custos respeitantes a exercícios anteriores foram superiores aos proveitos respeitantes a exercícios anteriores.

112. Pelo que, se efectivamente imputados aos exercícios anteriores em toda a sua extensão (e tendo em conta os reportes de prejuízos já existentes de exercícios anteriores a 1993), nunca haveria qualquer imposto adicional a pagar em 1993.

Aliás,

113. O douto Acórdão violou aquele artigo 46º do CIRC, pois não considerou, no cômputo da matéria colectável corrigida do exercício de 1993, os prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores disponíveis para dedução ao lucro tributável do exercício de 1993,

114. nem mesmo o valor de reporte de prejuízos fiscais que existia com efectiva imputação aos exercícios anteriores, apenas, dos custos imputáveis a 1992 (os únicos, com efeito, efectivamente imputados pela AF a “exercícios anteriores” a 1993).

115. Com efeito, e como se referiu, se esses proveitos e custos tivessem sido efectivamente imputados, na íntegra, aos exercícios anteriores a que respeitavam, o reporte de prejuízos fiscais disponíveis para dedução ao exercício de 1993 seria ainda superior, como se referiu.

Sem prejuízo,

116. O douto Acórdão recorrido omitiu a circunstância de, relativamente a alguns custos respeitantes a exercícios anteriores, existir um montante, Esc. 5.797.329\$00, que não foi concretamente imputado a qualquer exercício anterior a 1993,

117. Pelo que, obviamente, e pelo menos relativamente a este montante, não houve qualquer violação do artigo 18º n.º 1 do CIRC.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exas., concedendo provimento ao presente recurso e, consequentemente, revogando o douto Acórdão recorrido e anulando a liquidação impugnada, V. Exas. farão, como sempre, inteira JUSTIÇA.

Concluindo, por sua vez, a Fazenda Pública:

a) Não se encontram preenchidos os requisitos para admissão do presente recurso com fundamento em oposição de Acórdãos;

b) A interpretação jurídica defendida pela FP não viola nenhuma norma legal nem princípio constitucional pelas razões expendidas;

c) A interpretação defendida pela recorrente violaria o princípio da especialização de exercícios e configuraria uma forma de o contribuinte poder distribuir a contabilização dos respectivos resultados ao longo dos exercícios da forma que lhe fosse mais favorável, em violação do princípio da especialização de exercícios;

d) Qualquer perturbação na aplicação das reivindicadas correcções seria ultrapassável pela invocação de princípios constitucionais, atacando-se a posição de favor da FP (que visa defender, dentro da legalidade, o direito do Estado à liquidação e cobrança das receitas fiscais, cujo interesse público é desnecessário realçar).

Assim, deve o presente recurso ser rejeitado ou, em alternativa, considerado improcedente.

E, no segundo recurso, conclui a mesma recorrente:

34. No recurso interposto da douta Sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto foi arguida a nulidade dessa decisão, por omissão de pronúncia.

35. O recurso foi admitido e, nessa medida, deveria ser processado e julgado conforme os agravos em processo civil (cfr. artigo 281º do CPPT).

36. Não obstante, o Tribunal da 1ª Instância não emitiu o correspondente despacho de sustentação ou reparação a que alude o artigo 744º n.º 1 do CPC.

37. Sendo certo que não vale como decisão implícita de sustentação do despacho aquele em que o juiz se limita a mandar subir o processo ao tribunal de recurso.

38. Nestas circunstâncias, e por força do artigo 744º n.º 5 do CPC (ex vi do referido artigo 281º do CPPT), o processo deveria ter baixado oportunamente à 1ª Instância, para que, previamente, aí tivesse sido proferido aquele despacho de sustentação ou reparação.

39. A omissão desta ordem de baixa do processo constitui nulidade susceptível de influir no exame e decisão da causa, nos termos do artigo 201º n.º 1 do CPC, com as consequências previstas no n.º 2 do mesmo preceito: anulação dos termos subsequentes que dela (nulidade) dependam absolutamente.

40. O douto Acórdão recorrido indeferiu a arguição desta nulidade processual por ter considerado as nulidades imputadas à douta Sentença da 1ª Instância como “completamente infundadas”, dado que os pedidos - que não foram objecto de pronúncia pela 1ª Instância - não teriam “qualquer cabimento”, não tendo “existido qualquer prejuízo, ainda que leve”, para a Recorrente.

41. Ou seja, segundo o douto Acórdão recorrido, porque os pedidos da Impugnante seriam completamente “infundados” ou “descabidos”, e porque não foi causado qualquer prejuízo à Impugnante, a 1ª Instância não tinha de se pronunciar sobre eles e, logo porque não ocorreria a nulidade decisória - não havia lugar à emissão do despacho de sustentação ou reparação.

42. Nos termos do artigo 744º n.º 1 do CPC, e quanto aos “vícios” formais imputados à decisão recorrida, o Juiz “a quo” está legalmente obrigado a emitir despacho de sustentação ou reparação.

43. Nos termos do artigo 744º n.º 5 do CPC, caso o Mmo. Juiz “a quo” não o faça, o Mmo. Juiz “ad quem” está legalmente obrigado a ordenar a baixa do processo à Instância inferior, para que aí seja previamente proferido aquele despacho de sustentação ou reparação.

44. As hipóteses de “dispensa” do prévio despacho de sustentação ou reparação aventadas no douto Acórdão recorrido não estão previstas na lei.

45. Com efeito, a prévia prolação desse despacho não depende nem do mérito “sumário” ou “apriorístico” dos pedidos que não foram apreciados pela 1ª Instância (e cuja não apreciação motivou a arguição de nulidade decisória por omissão de pronúncia), nem de ter ou não sido causado “prejuízo” ao recorrente.

46. Se fosse possível essa “dispensa”, estaria “aberta a porta” para omitir esse despacho em toda e qualquer circunstância, bastando invocar que o Recorrente não foi prejudicado, ou que os pedidos não apreciados eram “descabidos”.

47. Nos termos do artigo 660º n.º 2 do CPC, o Tribunal está obrigado a pronunciar-se sobre o mérito de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação.

48. A omissão da ordem de baixa do processo constitui nulidade processual susceptível de influir no exame e decisão da causa, nos termos do artigo 201º n.º 1 do CPC, com as consequências previstas no n.º 2 do mesmo preceito: anulação dos termos subsequentes que dela (nulidade) dependem absolutamente.

49. Assim, o douto Acórdão recorrido violou os artigos 201º n.º 1 e 2 e 744º n.º 1 e 5 do CPC, redacção aplicável (“ex vi” do artigo 281º do CPPT).

50. Devendo ser anulado todo o processado posterior à omissão processual cometida pela 1ª Instância, ordenando-se a baixa do processo, a fim de que a 1ª Instância profira o despacho de sustentação ou reparação indevidamente omitido.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exas., deve ser concedido provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, revogado o douto Acórdão recorrido, com as legais consequências, designadamente anulando todo o processado posterior à omissão processual cometida pela 1ª Instância, e ordenando a baixa do processo, a fim de que a 1ª Instância profira o despacho de sustentação ou reparação indevidamente omitido.

Aí concluindo, também a Fazenda Pública:

1) Não existe verdadeira oposição nos acórdãos em confronto porque:

O Acórdão-fundamento, do **STA, de 30 de Abril de 2003** (proc.0273/03):

- Não anulou nenhuma decisão do TCAS por não ter mandado baixar um processo à primeira instância para suprir falta de despacho do juiz recorrido;

- A baixa do processo para suprir a falta de emissão de despacho de sustentação ou revogação foi decidida como **questão prévia à decisão do STA sobre o objecto do recurso**;

- O objecto principal do recurso da FP - a nulidade da sentença por não conhecimento da intempestividade da impugnação - sempre implicaria, se resolvida positivamente (e essa omissão parecia evidente), uma baixa para nova decisão da 1ª instância (cita-se a celeridade e economia processuais);

- O STA não decidiu, propriamente, que a baixa se impunha mas sim que era recomendável (“nada obsta a que tal seja agora ordenado pela conferência, antes o recomendando razões de maioria”).

Ou seja, não vemos como aplicando a doutrina do Acórdão invocado **ao caso sub judicio**, isso teria forçosamente implicado a anulação do processado - incluindo o Acórdão do TCAS de 28/3/2007 - a descida para obter um despacho (**cuja vantagem não se vislumbra para a defesa do recorrido...**) do juiz da 1ª instância e novo julgamento pelo TCAS. Só se com isso se quisesse alcançar - na prática - não apenas duas ou três instâncias de jurisdição mas um número ainda maior.

**2) Assim, por não se encontrarem preenchidos os respectivos requisitos, deve o recurso com fundamento em oposição de Acórdãos ser rejeitado.**

**3) Ainda que assim se não decida, o que se admite sem conceder, deve ainda assim o douto Acórdão recorrido ser confirmado por ser portador da melhor decisão, mais justa e mais conforme com a lei.**

4) A omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa.

5) O que não é manifestamente o caso sub judice, face à decisão de improcedência da impugnação e ao despacho de fls. 115, irrelevando tudo quanto se possa dizer sobre a essencialidade da omissão de uma formalidade que a lei prescrevia, pois **a sua arguição encontra-se marcadamente orientada não pelo desejo de uma tutela jurisdicional efectiva mas por razões meramente dilatórias.**

6) Pelo que o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação e, ainda que admitido, deverá ser considerado improcedente.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de os recursos serem julgados findos, à míngua de oposição relevante.

E, colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O presente processo de impugnação foi instaurado em 21 SET 2000, pelo que lhe é aplicável o ETAF de 1984.

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

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise das decisões em confronto: por um lado, o Ac. do TCAS de 28-03-07 e o do STA de 05-02-2007; e, por outro, o Ac do TCAS de 03-07-2007 e o do STA de 30-04-2003.

Assim, quanto ao primeiro recurso:

O Ac. de 28-03-07 (TCAS) negou provimento ao recurso da sentença – que, recorde-se, julgou improcedente a impugnação, mantendo o acto de liquidação impugnado - na base de que se impunha, no caso, a observância do princípio da especialidade dos exercícios a que se refere o art. 23.º do CIRC, não sendo possível a aplicação da ressalva prevista no seu art. 18.º n.º 2, pois que, “não obstante (a impugnante) ter alegado que os custos eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos no ano em que ocorreram, o certo é que não logrou tal desiderato”, isto é, não conseguiu levar a cabo a respectiva prova.

E o acórdão fundamento, do STA, de 05-02-2003, com relação ao mesmo princípio, admitiu a sua postergação, no entendimento de não ter havido “qualquer intenção de omitir os custos ou diferir o seu pagamento”, daí concluindo não haver qualquer prejuízo para a Fazenda Pública, nem resultando o erro de contabilização dos custos de “omissões voluntárias e intencionais” devendo, ainda, tal princípio ser concatenado, na decisão, com o princípio da justiça.

Assim, por um lado, o aresto do Supremo nem sequer se pronunciou sobre a aplicabilidade daquele n.º 2 do art. 18.º, e por outro, o aresto recorrido não proferiu qualquer entendimento sobre tal concatenação.

Pelo que, nem é idêntica a situação factual inerente aos dois arestos, nem os respectivos fundamentos jurídicos, ou questões, são os mesmos.

Pelo que não se trata, como era mister, da mesma “hipótese normativa”, tanto no plano factual como jurídico – de interpretação e aplicação da lei.

Havendo, consequentemente, que dar por findo o recurso – art. 284 n.º 5 do CPPT.

Quanto ao segundo recurso:

O Ac. recorrido do – TCAS de 03-07-2007 – indeferiu a arguição de nulidades, já que a nulidade processual invocada por acto omitido na 1.ª Instância – o previsto no art. 744 n.º 5 do C P Civil - se não verificara, por irrelevância do acto omitido na decisão em causa, pois que o tribunal superior apreciou as nulidades da sentença e o próprio mérito do recurso, indeferindo a arguição.

Estava em causa, portanto, a nulidade do acórdão da 2.ª Instância, no recurso interposto da sentença, pois que a 1.ª Instância tinha omitido o acto de pronúncia referente à arguição das respectivas nulidades.

A nulidade do acórdão era, pois, consequencial.

Mas já não assim no aresto fundamento onde não estava em causa nenhuma nulidade da decisão do tribunal superior – que ainda não tinha sido proferida - tendo-se este limitado a ordenar officiosamente a baixa dos autos à instância para sustentação ou reparação do agravo: “nada obsta a que tal seja agora ordenado pela conferência, antes o recomendando razões de maioria “.

Não há, pois, identidade de questão prévia fundamental e, consequentemente, a mesma hipótese normativa.

Inexiste assim oposição – sendo que as decisões do relator na instância, que deste modo não entendeu, não impedem entendimento contrário do Supremo - como é princípio e doutrina correntes.

Cfr por todos, Jorge Lopes de Sousa, CPPT, Anotado, 5.ª ed, 2007, Vol II, pág. 814.

Termos em que se acorda julgar findos os dois recursos.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de 600 € e procuradoria de 50 %.

Lisboa, 13 de Abril de 2011. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 13 de Abril de 2011.

### Assunto:

*Reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo. Consulta do processo. Confiança do processo. Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro. Portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro.*

### Sumário:

*I — Até que seja concluída a plena informatização e o adequado funcionamento do SITAF relativamente aos processos da jurisdição administrativa e fiscal instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2004, a respectiva publicidade é assegurada, quanto ao*

*processo informatizado, nos termos do artigo 6.º da Portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro, ou seja, através de terminal informático, disponível nas secretarias judiciais, ou mediante acesso através do endereço <http://www.taf.mj.pt>, sendo, contudo, consultável nas secretarias judiciais, nos termos n.º 2 do artigo 167.º do Código de Processo Civil, a respectiva versão em papel e bem assim as peças processuais e os documentos não digitalizados respeitantes ao processo informatizado (cfr: o n.º 3 do artigo 6.º da portaria n.º 1417/2003).*

*II — Enquanto o SITAF não estiver finalizado e a funcionar adequadamente não deve ser excluída a faculdade de requerer a confiança do processo em suporte físico que exista para exame fora da secretaria do Tribunal, nos termos previstos no artigo 169.º do Código de Processo Civil.*

Processo n.º 265/10.

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

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1 - O Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga formulou a este Supremo Tribunal um pedido de reenvio prejudicial, nos termos nos números 1, 3 e 4 do artigo 93º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) nos termos seguintes:

*1 – O art. 4º do DL n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, na redacção inicial, estabelecia, no seu n.º 1, que “a tramitação dos processos nos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal é efectuada informaticamente, devendo as disposições da lei de processo relativas a actos dos magistrados e das secretarias judiciais ser objecto das adaptações práticas que se revelem necessárias”.*

*O DL n.º 190/2009, de 17 de Agosto, veio dar nova redacção a este artigo 4º, mas nela foi relegado para uma futura portaria, que ainda não foi publicada, o regime da tramitação electrónica dos processos na jurisdição administrativa e fiscal.*

*Assim, presentemente, a única portaria publicada sobre a tramitação dos processos nos tribunais administrativos e fiscais, elaborada ao abrigo da redacção inicial do art. 4º do DL n.º 325/2003, é a Portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro (rectificada pela Declaração de Rectificação 17/2004, de 2 de Abril, e alterada pela Portaria n.º 114/2008, de 6 de Fevereiro) que estabelece o seguinte, sobre a consulta de processos:*

### **Artigo 6º**

#### **Consulta de processos**

*1 – A consulta de processos é efectuada em terminal informático, disponível nas secretarias judiciais, ou mediante acesso através do endereço <http://www.taf.mj.pt>.*

*2 – O acesso através do endereço <http://www.taf.mj.pt> só pode ser feito por quem disponha de assinatura electrónica avançada.*

*3 – As peças processuais e os documentos não digitalizados são consultados nas secretarias judiciais, nos termos da lei.*

*4 – Para efeitos do disposto neste artigo, é mantido um ficheiro electrónico, permanentemente actualizado, com os dados relativos às pessoas autorizadas para a consulta, respectivo nível de acesso e o respectivo certificado digital.*

*Relativamente aos processos tributários, o Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado por aquela Portaria, n.º 1417/2003, ainda não foi completamente implementado (designadamente, com possibilidade de lançamento de fluxos, necessária para a completa tramitação virtual), razão por que no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, à semelhança do que sucedeu em outros Tribunais, se decidiu que se continuariam a organizar processos físicos, com os documentos originais, introduzindo-se cópia digitalizada dos mesmos na aplicação informática, quando não são nela directamente produzidos, e introduzindo-se nos processos físicos, em papel, cópias de todos os documentos do processo virtual.*

*Assim, e em resumo, para além de um processo virtual, com todos os documentos que podem ser digitalizados, existem cópias integrais, em papel, de todos os processos tributários, com todos os documentos que estão digitalizados e também aqueles que não o podem ser.*

*No processo de impugnação judicial 1659/09.9BEBRG, à semelhança do que sucedeu já em outros processos semelhantes, foi suscitada a questão de saber se os mandatários das partes e os representantes da Fazenda Pública têm direito à **confiança** desses processos em papel, nos termos previstos nos arts. 169º a 173º do CPC, ou se apenas têm direito à **consulta** de processos virtuais e de*

peças não digitalizadas **nas secretarias judiciais**, nos termos previstos no transcrito n.º 6 da Portaria n.º 1417/2003.

Esta questão foi objecto de várias decisões dissonantes deste Tribunal Administrativo e Fiscal e encontram-se pendentes recursos sobre essa questão.

2 – O art. 27º, n.º 2, do E.T.A.F. de 2004 estabelece que compete ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo pronunciar-se, nos termos estabelecidos na lei de processo, relativamente ao sentido em que deve ser resolvida, por um tribunal tributário, questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e se possa vir a colocar noutros litígios.

Não havendo norma especial do contencioso tributário estabelecendo os termos a seguir para concretizar esta competência, terá de fazer-se apelo às normas sobre processo nos tribunais administrativos, por força do disposto no art. 2º, alínea c), do CPPT.

O art. 93º do CPTA, adaptado aos tribunais tributários, estabelece, no seu n.º 1, que, quando à apreciação de um tribunal tributário se coloque uma questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e possa vir a ser suscitada noutros litígios, pode o respectivo presidente determinar que no julgamento intervenham todos os juizes do tribunal, sendo o quórum de dois terços, ou, em alternativa, proceder ao reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo, para que este emita pronúncia vinculativa sobre a questão no prazo de três meses.

É de difícil resolução a questão em causa, pois, se se pode defender que o referido regime de consulta de processos tem natureza especial (razão pela qual poderá considerar-se prevalecente sobre o regime geral previsto no CPC), também é certo que se pode entender que tal regime especial tem subjacente a inexistência de processos físicos com a totalidade de peças processuais (como se poderá inferir do n.º 3 do transcrito art. 6º, o que não corresponde à realidade).

Por outro lado, poderá ser de entender que, havendo, de facto, processos físicos, estarão reunidas as condições prevista no CPC para permitir não só a consulta como a confiança de processos, nos termos previstos neste Código, já que, relativamente a estes processos físicos, não há diferença apreciável em relação aos processos que apenas têm tramitação em papel.

Assim, no caso em apreço, estão reunidos os requisitos exigidos no referido art. 93º para reenvio prejudicial, pois, para além de a questão referida ser nova (na medida em que foi gerada pela introdução da tramitação informática e pelo regime especial de consulta previsto naquela Portaria), suscita dificuldades sérias e é seguro que se trata de questão que pode vir a ser necessário resolver na generalidade dos processos tributários

Por outro lado, tratando-se de questão que se pode colocar em todos os tribunais administrativos e fiscais, não se justifica que se determine o julgamento alargado previsto no referido art. 93º do CPTA, sendo adequado proceder ao reenvio prejudicial.

3 – Pelo exposto, procedo ao reenvio prejudicial para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo sobre as seguintes questões:

**a) Nos casos em que há nos tribunais administrativos e fiscais cópias em papel da totalidade dos processos tributários, paralelamente a cópias digitais das peças digitalizáveis que constam do Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais, pode ser permitida a consulta da totalidade desses processos em papel (para além das peças indicadas no n.º 3 do art. 6º da Portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro)?**

**b) Relativamente aos mesmos processos em papel, pode ser permitida a confiança aos mandatórios e representantes da Fazenda Pública, nos termos previstos no CPC?**

2 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

A exposição do Senhor Presidente do TAF Braga alinha com clareza os fundamentos que justificam o reenvio prejudicial para o STA (Pleno SCT), no sentido de pronúncia vinculativa sobre as duas questões enunciadas a final: dificuldades sérias de resolução; capacidade de expansão da controvérsia para além dos limites da situação singular onde foram suscitadas (art. 27º, n.º 2 ETAF 2004; art. 93º CPTA)

#### **1ª Questão**

A sua resolução deve ponderar as seguintes considerações:

**a)** como regra, a tramitação dos processos na jurisdição administrativa e fiscal é efectuada informaticamente, devendo as peças processuais e documentos apresentados pelas partes em suporte de papel ser digitalizados pela secretaria judicial e devolvidos ao apresentante (art. 4º, n.º 3 DL n.º 325/2003, 29 Dezembro; art. 5º n.º 1 Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro);

**b)** o objectivo de desmaterialização do processo está patente na devolução das peças processuais e documentos em papel, por forma a evitar uma indesejável duplicação de suportes na secretaria judicial que eliminaria as vantagens logísticas da tramitação informática;

**c)** a regra citada comporta excepções, admitindo-se peças processuais e documentos não digitalizados, por impossibilidade ou dificuldade técnica ou por a digitalização não permitir um exame

adequado (arts. 4º, n.º 2 e 5º n.º 2 Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro, diploma de regulamentação do DL n.º 325/2003, 29 Dezembro);

**d)** as cópias integrais em suporte de papel dos processos tributários são produzidas:

– por motivo de conveniência das secretarias judiciais, na medida em que permitem um mais fácil manuseamento (em processos de dimensão significativa, com vários volumes), por comparação com a consulta em terminal informático;

– por motivo de segurança, na medida em que previnem situações (infelizmente não raras) de deficiência ou suspensão de funcionamento do SITAF;

**e)** estas cópias não constituem uma realidade jurídica a que se possa atribuir a designação de processo judicial, devendo ser consideradas mero processo administrativo para uso interno dos magistrados e da secretaria judicial;

**f)** conseqüentemente a sua consulta não deve ser facultada às partes, sem prejuízo da consulta das peças processuais e documentos não digitalizados (art. 6º, n.º 3 Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro);

**g)** outra solução violaria o princípio da igualdade, fazendo depender a consulta desse processo administrativo (não judicial) da sua organização ou não organização por cada secretaria judicial. As considerações expendidas justificam a resposta negativa à 1ª questão.

## **2ª Questão**

A resposta está prejudicada pela resposta negativa à 1ª questão.

Perante eventual resposta positiva à 1ª questão a sua resolução deve ponderar as seguintes considerações:

a) a disposição legal que regula a matéria é de formulação clara e inequívoca, apenas permitindo a consulta nas secretarias judiciais das peças processuais e documentos não digitalizados (art. 6º, n.º 3 Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro);

b) não existe qualquer relação de hierarquia entre a norma citada e a norma constante do art. 169º, n.º 1 CPC (como alega a reclamante Fazenda Pública doc. fls. 8/10), na medida em que:

c) – regulam matérias distintas (consulta de processos em suporte informático versus consulta de processos em suporte de papel);

– a Portaria n.º 1417/2003, 30 Dezembro foi emitida ao abrigo do disposto no art. 4º DL n.º 325/2003, 29 Dezembro, para regulamentação de aspectos específicos da aplicação do SITAF nos tribunais administrativos e fiscais.

As considerações precedentes justificam a resposta negativa à 2ª questão.

3 – Por acórdão de 16 de Junho de 2010 foi proferida por formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso tributário deste Supremo Tribunal, nos termos do n.º 3 do artigo 93º do CPTA, a decisão de *não recusar liminarmente a apreciação das questões colocadas no presente reenvio, que assim prosseguirá seus termos, com distribuição pelos juizes que integram o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**- Fundamentação –**

### **4 – Das questões decididas**

São duas colocadas pelo presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a este Supremo Tribunal.

A primeira é a de saber se **nos casos em que há nos tribunais administrativos e fiscais cópias em papel da totalidade dos processos tributários, paralelamente a cópias digitais das peças digitalizáveis que constam do Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais, pode ser permitida a consulta da totalidade desses processos em papel (para além das peças indicadas no n.º 3 do art. 6º da Portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro)?**

Vejam os.

A questão colocada parte do pressuposto da existência nos tribunais requeridos de *cópias em papel da totalidade dos processos tributários* a par da existência de cópias digitais das peças digitalizáveis constantes do Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

A existência de cópias integrais em papel dos processos tributários instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2004 constitui uma realidade aparentemente sem suporte legal específico, pois que o n.º 1 do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, na sua primitiva redacção (alterada pelo artigo 1º do Decreto-Lei n.º 190/2009, de 17 de Agosto), previa que *a tramitação dos processos nos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal é efectuada informaticamente*, dispondo a actual redacção do preceito que *tal tramitação é efectuada electronicamente em termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça, devendo as disposições processuais relativas a actos dos magistrados e das secretarias judiciais ser objecto das adaptações práticas que se revelem necessárias, designadamente quanto: (...) f) Ao acesso e consulta dos processos em suporte informático.*

Ora, se a primitiva redacção do n.º 1 do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro parecia inculcar a ideia da tramitação exclusivamente informática dos processos a partir de 1 de

Janeiro de 2004, a nova redacção do preceito, que remete essa tramitação electrónica para portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça – portaria esta ainda não publicada -, parece vir reconhecer que o objectivo da tramitação exclusivamente desmaterializada dos processos novos da jurisdição administrativa e fiscal ainda não foi plenamente concretizado.

É sabido que, mercê de atrasos e deficiências na implementação e funcionamento do SITAF e com o propósito de não impedir ou atrasar a movimentação dos processos novos, alguns Tribunais terão decidido “materializar” estes processos, organizando-os como antes faziam, sem prejuízo de tais processos existirem também desmaterializados (embora não necessariamente na mesma fase, por dificuldades de acesso em tempo real ao processo electrónico).

Ora, não se desconhecendo que esta duplicação de vias do mesmo processo – informática e em suporte papel – não terá sido desejada pelo legislador, o certo é que foi imposta pela realidade dos factos, como solução tendente a contribuir para o louvável objectivo de obstar a que por deficiências do SITAF os novos processos não vissem a sua tramitação prejudicada em termos de celeridade. É que com a desmaterialização dos processos novos o legislador terá visado imprimir maior celeridade ao sistema, e não prejudicar tal celeridade, razão pela qual enquanto a tramitação electrónica dos processos contribuir para agudizar do problema, e não para a sua resolução, se terão de ter como justificadas as medidas tomadas tendo em vista a sua superação.

Ora, constatada a existência nos Tribunais de cópias integrais em suporte papel dos processos novos da jurisdição administrativa e fiscal, impõe-se averiguar da possibilidade da sua consulta.

Não tendo sido ainda publicada a portaria a que se refere a actual redacção do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, encontramos todavia, na portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro - que procede à regulamentação dos *aspectos específicos da aplicação do SITAF nos tribunais administrativos e fiscais, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro* – a seguinte disposição:

### **Artigo 6**

#### **Consulta de processos**

*1 – A consulta de processos é efectuada em terminal informático, disponível nas secretarias judiciais, ou mediante acesso através do endereço <http://www.taf.mj.pt>.*

*2 – O acesso através do endereço <http://www.taf.mj.pt> só pode ser feito por quem disponha de assinatura electrónica avançada.*

*3 – As peças processuais e os documentos não digitalizados são consultados nas secretarias judiciais, nos termos da lei.*

*4 – Para efeitos do disposto neste artigo, é mantido um ficheiro electrónico, permanentemente actualizado, com os dados relativos às pessoas autorizadas para a consulta, respectivo nível de acesso e o respectivo certificado digital.*

Entendemos que a transcrita disposição regulamentar deve ser entendida como dispondo apenas sobre a consulta de *processos em suporte informático*, e não também sobre a consulta de processos em suporte papel, relativamente aos quais continuam a ser aplicáveis as disposições do Código de Processo Civil, enquanto estes existirem, ou, dito de outro modo, enquanto o SITAF não estiver plenamente implementado.

É que mal se compreenderia que, mesmo antes do sistema estar completamente implementado e a funcionar em termos adequados, se limitasse o acesso dos interessados ao processo, em potencial prejuízo da sua defesa, com o argumento formalista de que o processo físico não tem realidade jurídica, sabido que aquele que a tem - o processo electrónico - se mostra incompleto, de difícil ou moroso acesso ou não está ainda sequer minimamente implementado, como sucede nos Tribunais Superiores da Jurisdição, onde processos aí consultáveis são necessariamente os processos em papel, sendo tais processos os originais, e consequentemente consultáveis na secretaria (ou fora dela) nos termos previstos no Código de Processo Civil.

Assim, até que seja concluída a plena informatização e o adequado funcionamento do SITAF relativamente aos processos da jurisdição administrativa e fiscal instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2004, a respectiva publicidade é assegurada, quanto ao processo informatizado, nos termos do artigo 6.º da portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro, ou seja, através de *terminal informático, disponível nas secretarias judiciais, ou mediante acesso através do endereço <http://www.taf.mj.pt>*, sendo, contudo, consultável nas secretarias judiciais, nos termos n.º 2 do artigo 167.º do Código de Processo Civil, a respectiva versão materializada em papel e bem assim *as peças processuais e os documentos não digitalizados* respeitantes ao processo informatizado (cfr. o n.º 3 do artigo 6.º da portaria n.º 1417/2003).

A segunda questão colocada pelo Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a este Supremo Tribunal é a de saber se ***relativamente aos mesmos processos em papel, pode ser permitida a confiança aos mandatários e representantes da Fazenda Pública, nos termos previstos no CPC.***

A resposta a esta questão também não poderá deixar de ser positiva no pressuposto, já explanado, de que não está ainda finalizada a plena implementação do SITAF relativamente aos processos da jurisdição administrativa e fiscal instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2004 e que, por isso, deles existem também versões materializadas, processos em suporte-papel.

Ora, enquanto o SITAF não estiver finalizado e a funcionar adequadamente, não se vê porque excluir a faculdade de requerer a confiança do processo em suporte físico para exame fora da secretaria do Tribunal, nos termos previstos no artigo 169.º do Código de Processo Civil, quando tais processos em suporte físico existam, obviamente, pois que se não existirem não poderão ser “confiados para exame fora da secretaria”.

**- Decisão -**

5 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em considerar que:

a) Até que seja concluída a plena informatização e o adequado funcionamento do SITAF relativamente aos processos da jurisdição administrativa e fiscal instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2004, a respectiva publicidade é assegurada, quanto ao processo informatizado, nos termos do artigo 6.º da portaria n.º 1417/2003, de 30 de Dezembro, ou seja, através de terminal informático, disponível nas secretarias judiciais, ou mediante acesso através do endereço <http://www.taf.mj.pt>, sendo, contudo, consultável nas secretarias judiciais, nos termos n.º 2 do artigo 167.º do Código de Processo Civil, a respectiva versão em papel e bem assim as peças processuais e os documentos não digitalizados respeitantes ao processo informatizado (cfr. o n.º 3 do artigo 6.º da portaria n.º 1417/2003).

b) Enquanto o SITAF não estiver finalizado e a funcionar adequadamente não deve ser excluída a faculdade de requerer a confiança do processo em suporte físico que exista para exame fora da secretaria do Tribunal, nos termos previstos no artigo 169.º do Código de Processo Civil.

Lisboa, 13 de Abril de 2011. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 13 de Abril de 2011.

**Assunto:**

*Oposição de julgados. Juros de mora. Prescrição.*

**Sumário:**

- I — Verificando-se entre os acórdãos em confronto efectiva divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, ocorre efectiva oposição de julgados.*
- II — Os juros de mora constituem um dos elementos que integram a «dívida tributária», embora com autonomia até ao momento do pagamento, como decorre dos artigos 89.º, n.º 2, e 262.º, n.º 2, ambos do CPPT, pelo que a respectiva prescrição está sujeita aos prazos e causas de suspensão e de interrupção das obrigações tributárias previstos nos artigos 48.º e 49.º da LGT.*
- III — O n.º 1 do artigo 4.º e o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, fixam uma especial limitação dos prazos de contagem dos juros de mora e não prazos de prescrição.*

Processo n.º 361/10.

Recorrente: Hernâni Leite de Oliveira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

**RELATÓRIO**

1.1. Hernâni Leite de Oliveira, com os demais sinais dos autos, vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento a um recurso que interpusera da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, a qual, por sua vez, julgara im-

procedente a reclamação, nos termos dos arts. 276º e sgts. do CPPT, apresentada contra o despacho do chefe do Serviço de Finanças de Santa Maria da Feira, mediante o qual foi indeferido o pedido de declaração de prescrição da dívida exequenda no processo de execução fiscal com o n.º 009420040100425, proveniente de «Juros de Mora Vincendos relativos ao Plano de Regularização da Administração Fiscal».

1.2. Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 227).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282º, n.º 3, ambos do CPPT (fls. 341 a 344).

1.4. A recorrente termina as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

1 - O objecto do presente recurso é saber se:

- a) Os juros de mora têm ou não natureza tributária;
- b) Se a dívida está ou não prescrita;
- c) Se o prazo de prescrição é de 5 ou de 8 anos.

2 - Decidiu-se no Acórdão recorrido que a dívida de juros de mora é uma dívida que tem natureza tributária, motivo porque a respectiva prescrição está sujeita aos prazos e causas de suspensão previstos nos artigos 48º e 49º da Lei Geral Tributária.

3 - Por sua vez, decidiu o Acórdão Fundamento do Tribunal Central Administrativo Sul, de 09 de Dezembro de 2008, Processo n.º 02530/08, em que foi Relator o Dr. Eugénio Sequeira, que os juros moratórios não têm a natureza de dívida tributária, mas antes de obrigação acessória da obrigação de imposto, sanção pela falta de pagamento pontual.

4 - E que não se encontram sujeitos a prazos de caducidade do direito à sua liquidação, mas antes ao prazo de prescrição, actualmente contido no artigo 4º do Decreto-Lei 73/99, de 16 Março, que é de 5 anos.

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

6 - Ao entendimento do Recorrente, a solução legal e justa é a que foi dada pelo Acórdão Fundamento, porque é a que está de acordo com a lei e com o prazo de prescrição de 5 anos contido na alínea d) do artigo 310º do Código Civil, aplicável supletivamente pelo artigo 2º, alínea d) da Lei Geral Tributária.

7 - Assim, ao contrário do que sucede com a tese do Acórdão recorrido, o recorrente entende que os juros moratórios não têm a natureza de dívida tributária, mas antes de obrigação acessória da obrigação de imposto e o prazo de prescrição dos juros de mora é de 5 anos (artigo 310º, alínea d) do Código Civil, aplicável subsidiariamente pela alínea d) do artigo 2º da Lei Geral Tributária, que ocorreu em 14 de Julho de 2007.

8 - Pois, tendo sido liquidados em 2003, juros de mora na importância de 15.118,29 €, referentes ao período de tributação entre 01 de Abril de 1997 a 12 de Julho de 2002, o prazo de prescrição da dívida exequenda iniciou-se em 13 de Julho de 2002, o que vale por dizer que a prescrição se completou em 14 de Julho de 2007 (prazo de cinco anos).

9 - Assim, o Acórdão Fundamento é o que melhor interpretação e aplicação faz da lei, designadamente do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março e artigo 310º, alínea d) do Código Civil, aplicável por força do artigo 2º da Lei Geral Tributária, em que considera o prazo de prescrição dos juros de mora de 5 anos, que in casu, ocorreu em 14-07-2007.

10 - Pelo que a dívida exequenda objecto dos presentes autos, encontra-se totalmente prescrita.

Termina pedindo o provimento do presente recurso, com a revogação do acórdão recorrido.

1.5. Contra-alegou a Fazenda Pública, rematando as contra-alegações com as Conclusões seguintes:

1. As dívidas de juros moratórios fiscais têm inequívoca natureza tributária.

2. O prazo de prescrição que lhes é aplicável é o constante do art. 48º da LGT.

3. O termo inicial do prazo prescricional não se encontra previsto na norma supra mencionada, pelo que deve ser aplicado subsidiariamente o disposto no art. 306º, l e 4 do Código Civil.

4. O início do prazo prescricional coincide, portanto, com o momento em que passou a ser possível a liquidação de juros de mora.

5. No caso, essa possibilidade verifica-se após a exclusão do Recorrente do Plano Mateus, ocorrida em 12 de Julho de 2002.

6. Tal significa que o prazo se iniciou em 13 de Julho de 2002 e que, na ausência de causas interruptivas, ele só terminará em 13 de Julho de 2010.

7. É, assim, de excluir completamente a tese do acórdão-fundamento que entendeu que os prazos prescricionais aplicáveis são os constantes do art. 6º do Dec.Lei 49168 de 5 de Agosto de 1969 e do art. 4º do Dec.Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

8. Esses prazos são meros prazos de contagem de juros.

9. Mas ainda que assim não se entendesse e se adoptasse a doutrina vertida no aludido aresto - o que se admite por mera hipótese e sem prescindir -, apenas estariam prescritos os juros contados para além dos cinco anos anteriores à citação ocorrida na execução fiscal em 5 de Agosto de 2003, isto é, os juros anteriores a 5 de Agosto de 1998.

10. E, se fizesse vencimento a tese do Recorrente, nem essa prescrição parcial se verificaria, uma vez que se imporia então a aplicação subsidiária dos arts. 323º e 327º, I do C.C.

11. Da aplicação de tais normas resultaria que o prazo prescricional se teria interrompido com a citação de 5 de Agosto de 2003 e não se reiniciará enquanto não for extinto o processo executivo em que a mesma teve lugar.

12. Pelo exposto e sem mais, o presente recurso tem forçosamente que improceder.

1.6. O MP emite Parecer sustentando que se verificam os requisitos da oposição de julgados, e que, assim, o conflito de jurisprudência deve ser resolvido no sentido da adesão à doutrina do acórdão recorrido, porque:

«a) os juros de mora estão indissociavelmente ligados à obrigação de imposto sobre a qual incidem, dependendo da sua existência e extinguindo-se em consequência da extinção daquela.

b) os juros de mora constituem uma obrigação acessória da obrigação de imposto, submetida ao regime de prescrição da obrigação principal (no qual se incluem as causas de interrupção e de suspensão do prazo de prescrição); nesta conformidade o prazo de prescrição mais curto de 8 anos previsto no art. 48º n.º 1 LGT (por confronto com o prazo de 10 anos previsto no art. 33º n.º 1 CPT) abrange a dívida de imposto e os respectivos juros de mora (Diogo Leite de Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária comentada e anotada 2ª edição 2000 p. 195).

c) as normas constantes do art. 6º DL n.º 49168, 5 Agosto 1969 e do art. 4º n.º 1 DL n.º 73/99, 16 Março não prevêem prazos de prescrição (nem sequer de caducidade do direito à liquidação), antes um mero limite temporal da contagem (liquidação) de juros de mora.

3. Aplicando estas considerações ao caso em análise (no acórdão recorrido):

a) o prazo de prescrição iniciou-se em 13.07.2002, após o proferimento do despacho de exclusão do executado do regime de regularização de dívidas fiscais em 12.07.2002 (probatório al) a; DL n.º 124/96, 10 Agosto; art. 306º n.ºs. 1 e 4 CCivil).

b) a citação do executado em 10.03.2004 interrompeu o prazo de prescrição (probatório alínea d); art. 49º n.º 1 LGT).

c) a paragem do processo de execução fiscal (PEF) por período superior a um ano desde a data da citação, por facto não imputável ao executado, fez cessar o efeito interruptivo, contando-se o prazo desde o início (13.07.2002) até à data da autuação do PEF (5.03.2004), e posteriormente a 11.03.2005 (probatório als. d), g) e h); art. 49º n.º 2 LGT; é inaplicável ao caso a norma revogatória do art. 49º n.º 2 LGT constante do art. 90º Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro). Neste contexto ainda não se verifica a prescrição da dívida exequenda.

CONCLUSÃO: O recurso não merece provimento.

O acórdão recorrido deve ser confirmado.»

1.7. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Tendo considerado que, relativamente à matéria de facto fixada em 1ª instância, parte dos factos dados como assentes é de todo irrelevante para a decisão da causa, como também faltam no probatório factos imprescindíveis para tal decisão, o acórdão recorrido procedeu, ao abrigo do disposto no art. 712º, n.º 1, alínea a), do CPC, à reformulação da matéria de facto, fixando-a nos seguintes termos:

a) Hernâni Leite de Oliveira aderiu ao regime de regularização das dívidas fiscais e à segurança social previsto no Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, tendo estado sujeito a um regime de pagamento em prestações que teve início em Abril de 1997 e terminou em 12 Julho de 2002, na sequência da exclusão por incumprimento por parte do contribuinte (cf. informação a fls. 81);

b) Com data de 8 de Agosto de 2003, a Direcção Geral dos Impostos emitiu uma certidão de dívida da qual Hernâni Leite de Oliveira consta como devedor da quantia de € 15.118,29, liquidada em 2003, e na qual, para além do mais, são indicados

– como «PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO» o decorrido entre 1 de Abril de 1997 a 12 de Julho de 2002,

– como «NATUREZA DA DÍVIDA» «Juros de Mora Vincendos relativos ao Plano de Regularização da Administração Fiscal» e

– como termo da data para pagamento voluntário o dia 12 de Julho de 2002 (cf. a certidão de dívida a fls. 2 e 3 do processo de execução fiscal com o n.º 0094200401010425, em apenso);

c) Com base nessa certidão de dívida, o 1º Serviço de Finanças da Feira instaurou em 5 de Março de 2004 execução fiscal contra Hernâni Leite de Oliveira, à qual foi atribuído o n.º 0094200401010425 (cf. o processo de execução fiscal em apenso);

d) Para citação de Hernâni Leite de Oliveira para os termos dessa execução fiscal foi-lhe remetida carta registada em 10 de Março de 2004 (cf. talão de registo a fls. 4 do processo de execução fiscal com o n.º 0094200401010425, em apenso);

e) Esse processo foi apensado ao processo de execução fiscal com o n.º 0094200301012932, instaurado em 29 de Janeiro de 2003 pelo 1º Serviço de Finanças da Feira contra Hernâni Leite de Oliveira para cobrança da quantia de € 114,91, proveniente de coima aplicada em processo de contra-ordenação fiscal e custas desse processo (cf. fls. 4 e 5 do presente processo);

f) No processo com o n.º 0094200301012932 foi remetido postal para citação do Executado em 5 de Agosto de 2003 (cf. cota lavrada a fls. 5 v.º);

g) No mesmo processo foi efectuada a penhora de um bem imóvel em 15 de Junho de 2007 (cf. auto de penhora a fls. 10/11);

h) Entre as datas ditas em f) e g) o processo não conheceu tramitação alguma, a não ser a apensação dos seguintes processos de execução fiscal:

- com o n.º 0094200501050052, autuado a 23 de Outubro de 2005;
- com o n.º 0094200601020218, autuado a 20 de Maio de 2006;
- com o n.º 0094200601058169, autuado a 22 de Outubro de 2006;
- com o n.º 0094200701012630, autuado a 09 de Abril de 2007;
- com o n.º 0094200701024337, autuado a 26 de Maio de 2007

(cf. o processado de fls. 5 a 10/11, bem como os referidos processos de execução fiscal, em apenso);

i) Em 14 de Outubro de 2008, o Executado fez dar entrada no 1º Serviço de Finanças da Feira um requerimento, endereçado ao Chefe daquele serviço e ao processo de execução fiscal com o n.º 0094200401010425, pedindo que a dívida exequenda fosse declarada prescrita (cf. fls. 5 a 9 do processo de execução fiscal com o n.º 0094200401010425, em apenso);

j) Em 11 de Março de 2009, o Executado fez dar entrada no 1º Serviço de Finanças da Feira um outro requerimento, também endereçado ao Chefe daquele serviço e ao processo de execução fiscal com o n.º 0094200401010425, pedindo de novo que a dívida exequenda fosse declarada prescrita (cf. fls. 11 a 15 do processo de execução fiscal com o n.º 0094200401010425, em apenso);

k) Na mesma data, o Executado fez dar entrada no 1º Serviço de Finanças da Feira um outro requerimento, também endereçado ao Chefe daquele serviço e ao processo de execução fiscal com o n.º 0094200301012932, pedindo que a dívida exequenda fosse declarada prescrita (cf. fls. 57 a 59 dos autos);

l) Com data de 27 de Março de 2009, o 1º Serviço de Finanças da Feira elaborou o ofício com o n.º 2568, subscrito pela Adjunta do Chefe do serviço de finanças e endereçado à Mandatária do Executado, do seguinte teor:

«Assunto: ANÁLISE DE PRESCRIÇÃO NOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL 009420030102932 E 009420040101425

Executado: Hernâni Leite de Oliveira – NIF ...

Exmo. Sr.

Em face da exposição apresentada por V. Exa, e na qualidade de Procuradora do executado acima identificado, informo que o processo 009420030102932 referente a coima, se encontra prescrito. Relativamente ao processo 009420040101425 que diz respeito a juros de mora, a prescrição ainda não ocorreu, uma vez que ainda não decorreu o prazo de prescrição das dívidas que deram origem aos juros em causa, por terem os respectivos processos ficado suspensos nos termos do n.º 5 do art. 5º do Dec. Lei 124/96 a que o contribuinte aderiu. Os Juros de mora são devidos a partir da exclusão que ocorreu em 2003.06.09, por incumprimento do plano prestacional, nessa data, o Dec. Lei 49168/69 já tinha sido revogado, estando em vigência o Dec. Lei 73/99 e a Lei Geral Tributária» (cf. o ofício a fls. 62 dos presente processo e a fls. 17 do processo de execução fiscal com o n.º 0094200401010425, em apenso);

m) O 1º Serviço de Finanças da Feira, para notificar a decisão contida nesse ofício, remeteu cópia do mesmo à Advogada do Executado por correio registado em 27 de Março de 2009 (cf. cópia do talão de registo a fls. 17 v.º do processo de execução fiscal com o n.º 0094200401010425, em apenso);

n) Em 3 de Abril de 2009, o Executado fez dar entrada no 1º Serviço de Finanças da Feira a petição inicial que deu origem à presente reclamação, endereçada ao processo de execução fiscal com o n.º 0094200401010425 e ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, pedindo a extinção da execução fiscal por prescrição da dívida exequenda (fls. 94 a 100, bem como o carimbo de entrada que lhe foi apostado).

3. Importa, antes de mais, apreciar se estão reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, pois que, a não verificação de tais requisitos obstará a que se conheça do respectivo mérito.

Vejamos, então, esta questão.

3.1. O recurso vem interposto do acórdão da Secção do Contencioso Tributário do TCA Norte, de 14/1/2010 (fls. 308 a 322 dos autos) que negou provimento ao recurso que a recorrente interpusera da sentença do TAF de Aveiro que julgara improcedente a reclamação interposta, ao abrigo do disposto nos arts. 276º e sgts. do CPPT, da decisão do Chefe de Finanças de Santa Maria da Feira – 1, na parte em que considerou que a dívida exequenda, relativa a juros de mora de 1997 e liquidados em 2003, após a exclusão do executado do plano prestacional, nos termos do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, não estava prescrita, sendo que lhes é aplicável o prazo de prescrição de 8 anos.

O recorrente invoca oposição com o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do TCA Sul, proferido em 9/12/2008, no processo n.º 2.530/08, já transitado, no qual se decidiu, além do mais e em síntese, que os juros moratórios não têm a natureza de dívida tributária mas antes de obrigação acessória da obrigação de imposto, sanção pela falta de pagamento pontual, taxa compulsiva para impedir o contribuinte ao pagamento das suas dívidas tributárias, ou indemnização de perdas e danos ou uma modificação objectiva da obrigação fiscal, não se encontram sujeitos a prazos de caducidade do direito à sua liquidação, mas antes ao prazo de prescrição (5 anos), actualmente contido no art. 4º do Dec-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Ora, não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão não faz, nesse âmbito, caso julgado nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC) – cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284º), sendo, igualmente, jurisprudência pacífica deste STA 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. (¹)

E sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, (já que a presente reclamação deu entrada em 19/5/2009 e a respectiva execução foi autuada em 21/4/2003 – cfr. fls. 3 e 4), a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, 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 ((¹) 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 ((¹) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA:

- de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;
- de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;
- de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;
- de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

Por um lado, portanto, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta e, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

Ora, no caso presente, verifica-se, entre os acórdãos em confronto, efectiva divergência de soluções quanto à questão de direito em análise nos dois recursos.

3.2. Na verdade, como se disse, o recurso vem interposto do acórdão da Secção do Contencioso Tributário do TCA Norte, de 14/1/2010, que negou provimento ao recurso que a recorrente interpusera da sentença do TAF de Aveiro que julgara improcedente a reclamação interposta, ao abrigo do disposto nos arts. 276º e sgts. do CPPT, da decisão do Chefe de Finanças de Santa Maria da Feira – 1, na parte em que considerou que a dívida exequenda, relativa a juros de mora de 1997 e liquidados em 2003,

após a exclusão do executado do plano prestacional, nos termos do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, não estava prescrita, sendo que lhes é aplicável o prazo de prescrição de 8 anos.

E em tal aresto exarou-se, além do mais, o seguinte:

«Sustenta o Recorrente que o prazo de prescrição aplicável à dívida exequenda não é o de oito anos previsto no art. 48º da LGT, como considerou o Juiz do Tribunal a quo, mas antes o prazo de cinco anos do art. 6º (*() Apesar do Recorrente referir o art. 5º, é manifesto o lapso, pois é o art. 6º que fixa em 5 anos o prazo máximo de contagem dos juros de mora.*) do Decreto-Lei n.º 49168, de 5 de Agosto.

Disponha o art. 1º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 49168, de 5 de Agosto de 1969:

«1. São sujeitas a juros de mora as dívidas ao Estado, aos seus serviços ou organismos autónomos e às autarquias locais, seja qual for a forma da sua liquidação e cobrança, provenientes de:

a) Contribuições, impostos, taxas e outros rendimentos quando pagos depois do prazo da cobrança à boca do cofre;

[...].»

No art. 6º do mesmo diploma legal disponha-se:

«A liquidação de juros de mora não poderá ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem».

Em 1 de Janeiro de 1999 entrou em vigor a LGT (*() Cf. art. 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT.*), cujo art. 44º, dispõe nos seus n.ºs. 1 e 2:

«1. São devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal.

2 - O prazo máximo de contagem dos juros de mora é de três anos, salvo nos casos em que a dívida tributária seja paga em prestações, caso em que os juros de mora são contados até ao termo do prazo do respectivo pagamento, sem exceder cinco anos».

Em 1 de Abril de 1999, entrou em vigor o Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março (nos termos do seu art. 12º), que no seu art. 4º, n.º 1, disponha:

«A liquidação de juros de mora não poderá ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem, não contando para este efeito os períodos durante os quais a liquidação de juros fique legalmente suspensa».

É inequívoco que esta norma se refere também à liquidação de juros moratórios provenientes de dívidas à Fazenda Nacional por impostos (cf. art. 1º, alínea a), do referido diploma legal).

Todas estas normas, que se foram sucedendo no tempo, fixam prazos de contagem dos juros de mora e não prazos de prescrição: note-se que a prescrição extingue o direito de cobrança, ou seja, extingue o direito de exigir e a obrigação jurídica de pagar. Ora, as referidas normas apenas fixam o período pelo qual se podem contar os juros (*() Ademais, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo parece ir no sentido da inaplicabilidade desses preceitos à cobrança coerciva da dívida, como resulta dos seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

— *de 10 de Julho de 2002, proferido no processo com o n.º 181/02, publicado no Apêndice ao Diário da República de 9 de Março de 2004*

(<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2002/32230.pdf>),

págs. 1984 a 1988, com texto integral também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/074f42e557a2407280256bff00337bad?OpenDocument>;

— *de 9 de Abril de 2003, proferido no processo com o n.º 2064/02,*

*publicado no Apêndice ao Diário da República de 7 de Abril de 2004*

(<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2003/32220.pdf>), págs. 824 a 830, com texto

integral também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/4d5097122d366ff480256d120051c55c?OpenDocument>).

Ora, no caso, o que se discute não é o período por que foram contados os juros moratórios (*() Questão que, aliás, porque contende com a validade da liquidação, deveria ser suscitada em sede de impugnação judicial.*), mas antes saber se a respectiva dívida está ou não prescrita.

A dívida exequenda, apesar de não ser uma dívida proveniente de imposto, provém de juros pelo atraso no pagamento de impostos. Assim, é uma dívida que tem natureza tributária, motivo por que a respectiva prescrição está sujeita aos prazos e causas de suspensão e de interrupção das obrigações tributárias previstos nos arts. 48º e 49º da LGT, diploma legal já em vigor à data em que começou a correr o prazo prescricional, tudo nos termos já referidos.

Temos, assim, que é aplicável à dívida exequenda o prazo de prescrição de oito anos, com início no dia em 13 de Julho de 2002.

O que, por si só, nos leva à conclusão de que a dívida exequenda não está prescrita.

Acresce que o prazo prescricional se interrompeu pela citação do Executado, se bem que o efeito interruptivo tenha cessado, degradando-se em suspensivo, por força da paragem do processo de execução fiscal por mais de um ano por mais de um ano após a citação, tudo nos termos do disposto no art. 49º, n.º 2, da LGT, na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (*()*

*A referida Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2007), através do seu art. 83º-B, revogou o n.º 2 do art. 49º da LGT. No entanto, à data da sua entrada em vigor — 1 de Janeiro de 2007 (cf. o seu art. 163º) — já se tinha verificado a paragem do processo de execução fiscal por mais de um ano.)*

Assim, se bem que por fundamentos não inteiramente coincidentes, é de manter a decisão recorrida, negando provimento ao recurso.»

3.3. Por sua vez, no acórdão fundamento (cfr. fls. 395 a 400) concluiu-se, além do mais, o seguinte:

«5. Quanto ao recurso interposto pelo Exmo. RFP, cinge-se ele à parte em que a oposição foi julgada procedente, ou seja quanto aos juros de mora do período de 1.1.1997 a 30.6.1998, em que a ora recorrida fora excluída do regime de pagamentos ao abrigo do disposto no Dec-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto.

(...)

Quanto a não ser aplicável na contagem destes juros de mora o regime da caducidade do direito à liquidação dos tributos, por não terem tal natureza, é a questão que iremos conhecer de seguida.

Como bem refere o recorrente, no regime da vigência do anterior CPT, a norma do seu art. 33º, reportava-se à caducidade do direito à liquidação, tanto dos tributos como de outras prestações tributárias, enquanto a norma do actual art. 45º da LGT, reporta-se tão só, aos tributos.

Porém, não se tratando a liquidação dos juros moratórios de outras prestações tributárias, não tendo tal natureza, nunca pode a mesma ser subsumível quer, à norma do art. 33º do CPT, então vigente, quer à do art. 45º da LGT, que regulam os prazos de caducidade do direito à liquidação dos tributos, ao contrário do decidido na sentença recorrida, que nesta parte, por esta fundamentação, nunca se poderia manter.

A natureza dos juros moratórios a favor do Estado tem sido discutida na doutrina e na jurisprudência repartindo-se os autores entre os que os consideram como uma obrigação acessória da obrigação de imposto, uma sanção pela falta de pagamento pontual, uma taxa compulsiva para impelir o contribuinte ao pagamento das suas dívidas tributárias, ou uma indemnização de perdas e danos ou uma modificação objectiva da obrigação fiscal, cfr. a este respeito Problemas Fundamentais de Direito Tributário, 1999, Jorge Lopes de Sousa, pág. 179.

Seja como for, não tendo assim, tais juros moratórios a natureza de tributos ou prestações tributárias, não lhe pode ser aplicável a norma do art. 33º do CPT, no que à caducidade do direito tange, sendo que seria esta a norma a aplicável que não a do art. 45º da LGT, só posteriormente entrada em vigor, e o princípio *tempus regit actum*, tendo em conta que tais juros se reportam ao período de 1.1.1997 a 30.6.1998.

Aplicável, será então o Dec-Lei n.º 49.168, de 5 de Agosto de 1969, que regula o regime dos juros de mora das dívidas ao Estado, aos seus serviços ou organismos autónomos e às autarquias locais, provenientes de contribuições, impostos, taxas, etc., com as alterações introduzidas pelo Dec-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, com entrada em vigor em 1.5.1999, por força do seu art. 12º, em que tais juros não têm qualquer prazo de caducidade mas tão só de prescrição, e que é de cinco anos a contar da data do pagamento da dívida sobre que incidem, quer nos termos do art. 6º daquele Dec-Lei, quer nos termos do art. 4º deste Dec-Lei de 1999.

Aplicando tal normativo ao caso (art. 6º daquele primeiro diploma), encontram-se prescritos os juros moratórios contados para além dos 5 anos anteriores da data em que ocorreu a citação na execução fiscal (10.2.2003), ou sejam os juros relativos ao período anterior a 10.2.1998, apenas sendo devidos, pois, os relativos de 10.2.1998 em diante, sendo que a prescrição constitui um válido fundamento de oposição, nos termos acima explicitados.»

3.4. Retornando, então, à questão da admissibilidade do presente recurso por oposição de acórdãos, julgamos que, atento o acima exposto, se verifica entre os acórdãos em confronto, efectiva divergência de soluções quanto à mesma questão de direito em análise nos dois recursos, pelo que há, portanto, também efectiva oposição de julgados.

Admite-se, pois, o presente recurso.

4. Importa, então, apreciar o mérito do mesmo, sendo que a questão a decidir é a de saber se o prazo de prescrição dos juros de mora por incumprimento de obrigação tributária é de 8 anos, em consequência do entendimento de que aqueles têm igualmente natureza tributária (art. 48º n.º 1 da LGT), ou se tal prazo é o de 5 anos, em consequência do entendimento de que não assumem natureza tributária (art. 6º DL n.º 49168, de 5/8/1969 e art. 4º n.º 1 do DL n.º 73/99, de 16/3).

Vejamos.

4.1. Diga-se, desde já, que, concordamos com o que se diz no acórdão recorrido, no sentido de que, apesar de a dívida exequenda se consubstanciar em dívida de juros pelo atraso no pagamento de impostos, tais juros integram o conceito de “dívida tributária”.

É certo que a natureza jurídica dos juros de mora a favor da Administração Tributária tem sido discutida pela doutrina (que os considera como uma obrigação acessória da obrigação de imposto, ou uma sanção pela falta de pagamento pontual, ou uma taxa compulsiva para impelir o contribuinte ao pagamento das suas dívidas tributárias, ou uma indemnização de perdas e danos ou, ainda, uma modi-

ficação objectiva da obrigação fiscal – sobre estas várias posições e sua apreciação, podem ver-se Braz Teixeira, *Princípios do Direito Fiscal*, 1979, páginas 284-285, Rodrigues Pardal, *Juros Compensatórios*, in CTF n.º 114, págs. 43-47, e Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 2ª ed., págs. 321-325).

Mas tais posições, que o acórdão fundamento parece ter acolhido, são de afastar, como salienta o Cons. Jorge de Sousa (*Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, 2ª ed., 2010, pp. 137 e sgts.): «A natureza de sanção será de afastar, por não serem aplicáveis quer à responsabilidade por juros de mora quer à sua liquidação as exigências legais próprias do direito sancionatório. Por outro lado, a possibilidade de variação das taxas de juro e a existência de um período máximo de contagem levam a concluir que os juros de mora, tendo embora uma função reparadora, como é próprio das obrigações de juros de mora no âmbito do direito civil, não a têm em exclusivo. Na verdade, o presumível prejuízo que da falta de pagamento pontual pode advir para a entidade credora, não pode deixar de ser idêntico, relativamente ao mesmo período de tempo, e prolongar-se após tais limites temporais. Para além disso, à face daquele regime legal, bastará um atraso de um único dia, no regime normal, para gerar uma obrigação de juros de 1%, o que, numa época em que a taxa anual de juros legais é de 4% (art. 559º do CC e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril), não poderá deixar de conduzir à conclusão da natureza não exclusivamente e nem mesmo primacialmente reparadora desta.

Assim, se é certo que não deverá deixar de ser atribuída aos juros de mora uma função reparadora, por não se justificar que não se aplique ao credor tributário a presunção de prejuízo derivado da indisponibilidade de uma quantia que a lei civil estabelece em favor de qualquer credor (art. 506º do CC), não deverá também deixar de ver-se neles, pelo menos nos casos em que é aplicável aquela taxa de 1% por cada mês incompleto de atraso, objectivos compulsórios do pagamento pontual da obrigação tributária, que estão insitos na onerosidade da taxa referida.

Esta natureza reparadora e compulsória, não é incompatível com a natureza de obrigação acessória que lhe é atribuída por alguns Autores (Rodrigues Pardal e, Autores citados na obra e local referidos), uma vez que a objecto de juros não pode nascer sem que exista uma dívida de imposto e eles deixam de contar-se desde que a dívida a que se reportam se extinga.»

4.2. Contrariamente ao que se decidiu no acórdão fundamento, é, pois, de acolher o entendimento no sentido de que os juros de mora se deverão considerar como um dos elementos que integram a «dívida tributária», embora com autonomia até ao momento do pagamento, como decorre dos arts. 89º, n.º 2, e 262º, n.º 2, ambos do CPPT.

Na verdade, apesar de o art. 30º da LGT mencionar apenas, entre os vários elementos que integram a relação jurídica tributária, os juros compensatórios e os juros indemnizatórios, a falta de referência expressa aos juros de mora não significa que estes não se integrem, também, nessa relação jurídica e caibam no conceito de dívida tributária, pois que a mesma LGT também prevê, para além destes juros, o pagamento de juros de mora tanto pelo contribuinte (art. 44º, n.º 1), como pela Fazenda Pública (art. 102º, n.º 2).

É que, embora podendo considerar-se a possibilidade de os juros de mora se enquadrarem no conceito de «prestações acessórias de qualquer natureza», utilizado na alínea b) do n.º 1 daquele art. 30º, tal possibilidade não é de aceitar dado que, como salienta o autor acima referido («o art. 31º, n.º 2, da LGT esclarece que «são obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações», pelo que parece que serão estas obrigações que se enquadrarão naquele conceito de «prestações acessórias», já que não é obstáculo a esse enquadramento o facto de estas obrigações não se reconduzirem ao pagamento de qualquer quantia, uma vez que aquela alínea b) faz referência a prestações «de qualquer natureza.»

Os juros de mora incluir-se-ão, pois, no conceito de «dívida tributária», até porque «embora a LGT, por vezes, faça referências cumulativas à «dívida tributária» e aos «juros» [arts. 22º, n.º 1, 40º, n.º 4, alíneas a) e c), 44º, n.º 2], o que pode inculcar que este conceito não se engloba naquele, noutra lugar faz referência aos «juros de mora» e à «dívida tributária principal» (art. 23º, n.º 5, da LGT), o que sugere que aqueles caberiam num conceito implícito de dívida tributária secundária ou acessória, e ainda noutros pontos alude a «dívidas tributárias» com o manifesto alcance de incluir os juros de mora [como sucede com o art. 24º, n.º 1, alíneas a) e b), com referência ao art. 23º, n.º 5; no art. 41º, n.ºs. 1 e 2, com referência ao art. 91º, n.º 2, do CPPT; e no art. 43º, n.º 1].» (Ibidem, 138/139).

No sentido de que os juros de mora integram o referido conceito de dívida tributária, se pronuncia, também, o Cons. Benjamim Rodrigues, *A Prescrição no Direito Tributário*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, pág. 287.

4.3. Constituindo, pois, os juros exequendos aqui em causa uma dívida de natureza tributária, a respectiva prescrição está sujeita aos prazos e causas de suspensão e de interrupção das obrigações tributárias previstos nos arts. 48º e 49º da LGT (que é o diploma legal em vigor à data em que começou a correr o respectivo prazo de prescrição).

Ou seja, é-lhes aplicável o prazo de prescrição de oito anos, no caso, com início em 13/7/2002, como se decidiu no acórdão recorrido e não qualquer outro prazo, nomeadamente o previsto na alínea d)

do n.º 1 do art. 310º do CC, preconizado pelo recorrente (cfr., no sentido de que a prescrição dos juros de mora ocorrerá quando se verificar a prescrição da dívida de tributo, Jorge Lopes de Sousa, ob. cit. pp. 148 e sgts.; Benjamim Rodrigues, ob. cit. pág. 287; Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, Direito Tributário, 2ª ed., pág. 437, e Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 3ª ed., Vislis Editores, anotação 9ª ao art. 48º, pág. 216).

4.4. E ao invés do também alegado pelo recorrente (na Conclusão 4ª do recurso) o art. 4º do DL 73/99, de 16/3, não se reporta a qualquer prazo de prescrição.

Sendo certo que esta norma se refere à liquidação de juros moratórios provenientes de dívidas à Fazenda Nacional por impostos (cf. a alínea a) do art. 1º do referido diploma), também é certo que a mesma fixa prazos de contagem dos juros de mora e não prazos de prescrição: note-se que a prescrição extingue o direito de cobrança, ou seja, extingue o direito de exigir e a obrigação jurídica de pagar.

Trata-se, na verdade, de norma que fixa, apenas, o período pelo qual se podem contar os juros, sendo que a jurisprudência do STA aponta, aliás, no sentido da inaplicabilidade de tal preceito (bem como o do art. 44º n.º 2 da LGT) à cobrança coerciva da dívida (cfr., entre outros, os acs. desta Secção, de 10/7/2002, rec. n.º 181/02, e de 9/4/2003, rec. n.º 2064/02).

E como bem se refere no acórdão recorrido, no caso, o que se discute não é a questão relativa ao período por que foram contados os juros moratórios (questão que, aliás, sempre deveria ser suscitada em sede de impugnação judicial, por contender com a validade da liquidação), mas, antes, a de saber se a respectiva dívida está ou não prescrita.

4.5. Ora, a este respeito, é certo que a alínea d) do n.º 1 do art. 310º do CC estabelece um prazo de prescrição de cinco anos para os juros convencionais ou legais.

Por sua vez, o art. 6º do DL n.º 49168, de 5/8/1969, que procedeu à revisão do regime dos juros de mora das dívidas ao Estado, aos seus serviços ou organismos autónomos e às autarquias locais, inclusivamente das dívidas de «contribuições, impostos, taxas e outros rendimentos quando pagos depois do prazo da cobrança à boca do cofre», estatui que a liquidação de juros de mora não poderá ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem e o n.º 1 do art. 7º do mesmo DL estabelece que, quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenham sido liquidados juros superiores aos devidos, se procederá a anulação oficiosa, se ainda não tiverem decorrido cinco anos sobre o pagamento.

Já os arts. 44º (na redacção da Lei 3-B/2010, de 28/4) e 48º da LGT estabelecem, no que aqui interessa:

#### Artigo 44.º

##### Falta de pagamento da prestação tributária

1. São devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal.
2. O prazo máximo de contagem dos juros de mora é de três anos, salvo nos casos em que a dívida tributária seja paga em prestações, caso em que os juros de mora são contados até ao termo do prazo do respectivo pagamento, sem exceder oito anos.
3. A taxa de juro de mora será a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.
4. No caso de a dívida ser paga no prazo de 30 dias contados da data da citação, os juros de mora são contados até à data da emissão desta.

#### Artigo 48.º

##### Prescrição

1.1. As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

Por último, nos arts. 4º e 5º do DL n.º 73/99, de 16/3, que alterou «o regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e outras entidades públicas» estabeleceu-se o seguinte:

#### Artigo 4.º

##### Prazo de liquidação

1 – A liquidação de juros de mora não pode ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem, salvo se esta estiver a ser paga em prestações, caso em que o prazo máximo de contagem dos juros de mora é de oito anos, não contando para o cômputo do prazo os períodos durante os quais a liquidação de juros fique legalmente suspensa.

2 – O disposto no número anterior não prejudica o disposto em legislação especial que fixe prazo diverso.

#### Artigo 5.º

##### Anulação oficiosa de juros indevidos

1. Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenham sido liquidados juros superiores aos devidos, proceder-se-á a anulação oficiosa, se ainda não tiverem decorrido cinco anos sobre o pagamento.

2. Não se procederá a qualquer anulação quando o seu quantitativo seja inferior a 5 euros.

4.6. Conjugando o disposto nestas normas e atentando, nomeadamente, no teor desta última, concordamos com o entendimento do Cons. Jorge de Sousa (loc. cit., pp. 146 e sgts.) no sentido de que nesta última norma se prevê uma limitação do direito dos credores a juros de mora «por limitação à liquidação ou contagem (DL n.º 49168, LGT e DL n.º 73/99)», limitação que se explica pela intenção legislativa de evitar que o credor retarde a exigência do crédito tornando demasiado onerosa a prestação que o devedor tem de efectuar.

Na verdade, escreve este autor:

«No específico caso das dívidas tributárias, compreende-se mesmo que haja uma redução maior do que a que se prevê para as obrigações em geral, desde logo por uma razão de proporcionalidade, por a Administração Tributária dispor de meios legais e materiais que lhe permitem efectuar a cobrança das dívidas de que é credora, se necessário coercivamente através de um processo executivo simplificado e mais célere que o processo executivo comum, para o qual a lei estabelece como duração desejável o prazo de um ano (art. 177º do CPPT). A administração tributária é a única credora que tem também a faculdade de instaurar e fazer prosseguir pelos seus próprios meios a cobrança coerciva, o que é uma boa razão para a lei ser mais exigente em relação a ela do que o é em relação à generalidade dos credores, em matéria de consequências pelo retardamento da cobrança dos seus créditos.

É em sintonia com estas considerações que se insere a limitação de contagem de juros de mora a três anos, prevista no art. 44º, n.º 2, da LGT para as dívidas tributárias, que é maior do que a que, ao tempo em que foi emitida a LGT, resultava do art. 6º do DL n.º 49168, de 5/8/1969, para a generalidade das dívidas a entidades de direito público. Esta especial limitação de contagem de juros de mora para as dívidas tributárias justificar-se-á por essas outras entidades não disporem de meios de, por si próprias, efectuarem a cobrança das suas dívidas».

Trata-se, portanto, de normas que regulamentam o prazo de contagem deste tipo de juros (de mora) e não de normas que regulem ou estabeleçam quaisquer prazos de prescrição que lhes sejam especialmente aplicáveis:

- quer porque nelas não se faz qualquer referência, directa ou indirecta, a prescrição, circunstância esta que «desacompanhada de outros elementos que positivamente apontem no sentido de se estar perante prazos de prescrição, sempre obstará a que se pudesse entender que os prazos referidos tenham essa natureza. Com efeito, se se estivesse perante prazos de exercício de um direito, a falta de referência expressa à prescrição levaria a que se considerasse esses prazos como sendo de caducidade e não de prescrição» (cfr. o disposto no art. 298º, n.º 2 do CCivil);

- quer porque, conforme resulta do n.º 2 do art. 44º da LGT, através da fixação de prazos máximos de contagem, o que se estabelece são limites quantitativos à liquidação de juros de mora: limitação quantitativa dos juros de mora através da fixação de prazos máximos de contagem, não se prevendo, porém, quaisquer prazos para o exercício de um direito de liquidação de juros de mora, pois este não se extingue depois de os prazos referidos se terem esgotado, havendo apenas limitações quantitativas ao direito de liquidação que se pode exercer;

- quer porque a limitação ao montante de juros de mora que podem ser liquidados não deriva de uma actuação negligente do credor ou em exercê-lo, como sucede com os prazos de prescrição: a cobrança dos juros de mora é efectuada quando for efectuada a cobrança da dívida de tributo, tendo prioridade sobre esta (arts. 40º, n.º 4, als. a) e c), e 262º, n.º 2, do CPPT).

Assim, aderindo, como se disse, à apontada posição do Cons. Jorge de Sousa, «impõe-se a conclusão de que não se está perante um prazo de prescrição, mas de uma limitação quantitativa à liquidação e cobrança de juros de mora» embora «os efeitos práticos deste regime» sejam, «na maior parte dos casos, idênticos aos da prescrição, pois, até ser cobrada ao devedor tributário, extingue-se, a cada dia que passa, o direito de a Administração Tributária liquidar os juros de mora relativos ao tempo decorrido há mais de oito ou três anos, conforme haja ou não pagamento em prestações.

No entanto, este regime afasta-se do da prescrição se ilegalmente forem liquidados e pagos juros de mora relativos a período superior ao máximo permitido, pois o contribuinte que pagou em excesso tem direito à repetição do indevidamente pago, no prazo de quatro anos após a liquidação, nos termos do art. 78º, n.º 1, da LGT, pois está-se perante uma situação em que o erro é necessariamente imputável aos serviços.»

(...)

Em conformidade com o que atrás se referiu, é de concluir que o direito aos juros de mora pode ser limitado nos termos previstos no art. 44º, n.º 2, da LGT, mas essa limitação não constitui prescrição do direito aos juros liquidados além do limite.

Sendo assim, não havendo qualquer regime especial para a prescrição dos juros de mora relativos a dívidas tributárias e sendo eles um dos elementos componentes destas dívidas, ser-lhes-á aplicável, quanto a prescrição, o regime próprio das dívidas tributárias a que se reportam, isto é, prescreverá o direito a recebê-los quando prescrever a dívida principal.

Por um lado, correspondendo o termo do prazo de prescrição da dívida tributária ao momento em que, na perspectiva legislativa, é preferível para o interesse público, obter a segurança jurídica, em vez das vantagens patrimoniais que podem advir da cobrança da dívida, não se compreenderia que, contraditoriamente, mantivesse a pretensão de manter instável a situação jurídica através da tentativa de cobrança dos juros de mora, que, para mais, no contexto do direito tributário assumem a natureza de prestação meramente acessória.

Seria, decerto, incongruente, prescindir do principal, persistindo na exigência do acessório.

Para além disso, as próprias regras da ordem de imputação dos valores cobrados, quando são insuficientes para pagamento integral dos juros de mora e da dívida principal, apontam nesse sentido, pois impõe-se o pagamento prioritário dos juros de mora antes da dívida principal [arts. 40º, n.º 4, alíneas a) e c), da LGT e 262º, n.º 2, do CPPT], o que conduz que a não subsista uma dívida de juros de mora por cobrar depois de cobrada a dívida principal.»

4.7. Independentemente, pois, da questão (que aqui não releva) de saber se o DL n.º 73/99 (que é posterior à entrada em vigor da LGT) revogou tacitamente o n.º 2 do art. 44º desta (cfr. a este respeito Jorge de Sousa, loc. cit., pp. 152 e sgts.), o que é verdade é que, não fazendo este n.º 2 do art. 44º da LGT, nem as normas equivalentes (arts. 6º e 7º do DL n.º 49168, de 5/8/1969 e arts. 4º, n.º 1 e 5º do DL n.º 73/99, de 16/3) qualquer referência directa ou indirecta à prescrição, é de concluir, como se disse, que estamos apenas perante normas que contemplam uma especial limitação de contagem dos juros de mora, mas não perante normas que regulem ou estabeleçam quaisquer prazos de prescrição especialmente aplicáveis aos juros moratórios aqui em causa.

Razão pela qual, tendo o acórdão recorrido, considerado ser aplicável à dívida exequenda (proveniente de juros de mora por atraso devido no pagamento de impostos) o prazo de prescrição de oito anos previsto no n.º 1 do art. 48º da LGT e que, aplicando o regime das causas de interrupção e suspensão previstas no art. 49º da mesma LGT, tal dívida não está prescrita, decidiu de acordo com a lei aplicável, não enfermando, pois, do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa.

4.8. Por outro lado, como se referiu nos acs. de 24/3/2010, rec. n.º 862/09 e de 15/9/2010, rec. n.º 0344/09 porque «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 (...) 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, mesmo que se admitisse a possibilidade de conhecimento, em concreto, da prescrição em processo de oposição de acórdãos, no caso, a mesma não se verificaria.

Improcedem, consequentemente, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em, negando provimento ao recurso, confirmar o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente, com procuradoria que se fixa em 1/6.

Lisboa, 13 de Abril de 2011. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão*.

(<sup>1</sup>) Cfr. o acórdão deste STA, de 7 de Maio de 2003, processo n.º 1149/02: «o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido artigo 284.º n.º 5 do CPPT não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso».

**Acórdão de 13 de Abril de 2011.****Assunto:**

*Ocupação do subsolo municipal com tubos e condutas. Concessionária de serviço público de distribuição de gás. Natureza do tributo devido pela ocupação: taxa.*

**Sumário:**

- I — Deve qualificar-se de 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.*
- II — O facto de a impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois, a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada.*

Recurso n.º 567-10-50.

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

Recorrido: Município de Sintra.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torráo.

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

**1. — Lisboa Gás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA —**, com os demais sinais nos autos, veio recorrer para o Pleno do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do Acórdão proferido pelo TCA Sul em 02.03.2010, no Recurso n.º 03580/09 (fls. 462/473), invocando oposição com o Acórdão proferido pelo mesmo Tribunal em 18.06.2002, no Recurso n.º 4636/00.

2. Notificada da admissão do recurso, veio a recorrente apresentar alegações tendentes a demonstrar a oposição de decisões em ambos os acórdãos (fls. 556/558), nas quais conclui:

1<sup>a</sup>). A Câmara Municipal de Sintra (CMS) liquida taxas à Recorrente pela ocupação do subsolo municipal com a rede de gás natural, liquidações que têm sido fonte de litigiosidade entre as partes, nomeadamente através da apresentação de impugnações judiciais.

2<sup>a</sup>). Nesses processos judiciais discute-se, em síntese, a sujeição da Recorrente às mencionadas taxas, a natureza das mesmas e a legalidade da sua liquidação.

3<sup>a</sup>). A discussão acerca da natureza do tributo passou a ser também analisada na vertente da caracterização da actividade da concessionária, ora Recorrente, e se o interesse colectivo prosseguido pela mesma será suficiente para atribuir um carácter colectivo - e não individual - ao alegado benefício que advém da ocupação do subsolo municipal.

4<sup>a</sup>). O Acórdão recorrido decidiu que as taxas cobradas pela CMS pela ocupação do subsolo municipal têm efectivamente esta natureza e que, não existindo qualquer direito legalmente conferido de uso gratuito dos bens municipais, a Recorrente estava sujeita ao seu pagamento.

5<sup>a</sup>). No que respeita à alegada isenção do pagamento, entendeu o Acórdão recorrido que não existia em virtude da falta de qualquer circunstância justificativa de um tratamento diferenciado da Recorrente face aos demais utilizadores do domínio público.

6<sup>a</sup>). No Acórdão fundamento, para além de ter sido efectuada uma análise aprofundada da natureza da própria concessão, consagrou-se o entendimento de que *“não é toda a ocupação que legitima a imposição de taxas. De acordo com a definição dessa figura, como ficou dito, a taxa pressupõe uma utilização individualizada de bens semi-públicos; uma utilização que satisfaça, além das necessidades colectivas, necessidades individuais, isto é necessidades de satisfação activa, necessidades cuja satisfação exige a procura das coisas pelo consumidor”*.

7<sup>a</sup>). Em face desta conclusão, o mencionado aresto aplicou decidiu o seguinte: *“E no caso concreto em apreço verifica-se, precisamente, a ausência dessa utilização individualizada de bens do domínio público. Com efeito, não se trata, como o configura a CMB [Câmara Municipal do Barreiro], de uma utilização para satisfação de necessidades individuais da Setgás [concessionária do serviço público da rede de distribuição de gás natural]”. Dessa forma, e devido à ausência desse sinalagma directo e individualizado, concluiu que o tributo cobrado pelo Município não podia ser qualificado como uma verdadeira taxa.*

8<sup>a</sup>). Acrescentou ainda o Acórdão fundamento que *“a actuação da concessionária não se dirige à satisfação de um interesse próprio, individual, mas, antes, à satisfação de um interesse público por cuja*

*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”.*

9<sup>a</sup>). Deste modo, e uma vez que a mesma questão fundamental de direito, suscitada em ambos os Acórdãos, recebeu respostas diferentes no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento, existe oposição de julgados relevante nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 27º, n.º 1, alínea b) do ETAF.

Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis, deve decidir-se que existe oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, devendo, em consequência, o processo prosseguir ulteriores trâmites até final.

3. Contra-alegando, veio a recorrida concluir no sentido de que o recurso não deve ser admitido, uma vez que a orientação do acórdão impugnado está de acordo com a mais recente e consolidada jurisprudência do STA (artº 152º, n.º 3 do CPTA), tal como resulta de vários arestos por si citados.

4. Proferido despacho pelo Relator a julgar verificada a oposição de acórdãos (v. fls. 584), veio a recorrente, ao abrigo do n.º 5 do artº 284º do CPPT, apresentar alegações nas quais conclui:

1<sup>a</sup>). O Acórdão recorrido — Acórdão do TCA Sul de 02.03.2002 proferido no recurso jurisdicional n.º 03580/09 - tem na sua origem uma situação de facto em tudo idêntica à do Acórdão fundamento — Acórdão do TCA proferido no recurso jurisdicional n.º 04636/00, datado de 18.06.2002, i.e., a discussão sobre a legalidade da liquidação e cobrança de tributos pela ocupação do subsolo municipal com infra-estruturas destinadas à distribuição de gás natural.

2<sup>a</sup>). O Acórdão recorrido defende que os tributos em apreço são verdadeiras taxas de cujo pagamento a ora Recorrente não está isenta.

3<sup>a</sup>). Em sentido contrário, o Acórdão fundamento conclui que *“tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente não podem ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais dessa figura, pelo que as liquidadas ao abrigo de tal denominação são, no caso, ilegais”.*

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

5<sup>a</sup>). É pois notória a oposição existente entre os Acórdãos recorrido e fundamento, pois quando confrontados com a mesma questão fundamental de direito e na ausência de alteração da regulamentação jurídica chegaram a conclusões distintas, pelo que existe oposição de julgados relevante nos termos e para os efeitos previstos no artigo 27º, 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<sup>a</sup>). 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 verificado que o bem público — subsolo municipal — era 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<sup>a</sup>). 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<sup>a</sup>). Nestes termos, o tributo cobrado pela CMS extravasa claramente os limites conceptuais das taxas e, por conseguinte, a competência das autarquias na criação de tributos.

9<sup>a</sup>). E não se diga que a mera circunstância de a Recorrente obter lucro como resultado da sua actividade legítima a cobrança daquelas taxas porque a Lei Geral Tributária é clara ao consagrar a capacidade contributiva como característica exclusiva dos impostos, não das taxas.

10<sup>a</sup>). Um entendimento contrário seria legitimador da inaceitável perseguição das *utilities* que se tem verificado em tempos recentes, para a qual bem alerta SÉRGIO VASQUES na sua obra.

11<sup>a</sup>). 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.

12<sup>a</sup>). Não sendo tal realidade susceptível de tributação, as taxas cobradas pela CMS violam o artigo 19º, 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.

13<sup>a</sup>) 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 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.

14ª). 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.

15ª). 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 133º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento Administrativo.

16ª). Estamos, em suma, perante um tributo que não é exigível, nem devido.

Nestes termos e nos demais de Direito aplicáveis, deve decidir-se que existe oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, sendo o entendimento subjacente a este último aquele que deve prevalecer na uniformização de jurisprudência, a bem da JUSTIÇA!

5. Contra-alegando, veio a recorrida concluir:

Iª). Não existe oposição de acórdãos quando o acórdão fundamento e o acórdão recorrido aplicam normas diferentes de dois regulamentos municipais distintos e com enquadramento jurídico também diferente em ambos os casos.

IIª). No caso, o acórdão fundamento faz aplicação de um regulamento da Câmara Municipal do Barreiro que vigorou em 1999 e foi aprovado no quadro da Lei Constitucional n.º 1/97, ao abrigo da Lei das Autarquias Locais aprovada pelo Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março, e da Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

IIIª). Já o acórdão recorrido faz aplicação do Regulamento do Município de Sintra que vigorou em 2005, tendo sido aprovado no quadro da mesma Constituição da República, mas com as revisões constantes da Lei Constitucional n.º 1/2001, de 12 de Dezembro, e n.º 1/2004, de 24 de Julho, estando em vigor a Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto e a Lei das Autarquias Locais em vigor, Lei n.º 169/99, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro.

IVª). Assim, torna-se evidente a falta de identidade do quadro jurídico exigida pelo artº 152º do CPTA.

Vª). Acresce que a jurisprudência mais recentemente consolidada, uniforme e pacífica, é de sentido inverso à do acórdão fundamento e dá suporte ao acórdão recorrido.

VIª). A este propósito a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 17.03.2010, proferido no processo n.º 931/09, faz uma listagem de acórdãos do mesmo Supremo Tribunal, todos no mesmo sentido, revelando a exaustão com que o tema vem sendo debatido, resultando sempre na consideração do tributo em causa como taxa.

VIIª). De igual modo o Tribunal Constitucional vem mantendo a jurisprudência fixada no Acórdão n.º 365/2003 TC, de 14 de Julho de 2003 e n.º 366/2003 TC, da mesma data, donde se retira que “uma das hipóteses susceptíveis de legitimar a cobrança de uma taxa é, justamente, a da utilização de um bem do domínio público; pela natureza da contraprestação da entidade pública está pois, garantida a correspectividade característica da taxa”.

VIIIª). Os supra citados acórdãos têm sido fundamentação de sucessivas decisões do TC sobre a mesma matéria, no sentido de não declarar inconstitucionais as normas constantes de vários regulamentos de vários municípios que prevêm taxas por ocupação de solo ou subsolo municipal.

IXª). Aliás, o acórdão mais recente que a recorrente conseguiu encontrar em sentido diverso data de 2002, sendo já ultrapassado por toda a jurisprudência entretanto produzida nesta matéria.

Xª). E é um facto que o tributo devido pela ocupação de solo e subsolo municipais é uma taxa que encontra correspectividade nessa disponibilização do espaço que integra domínio público ou privado municipal para utilização em benefício de uma entidade comercial que através dessa utilização consegue obter proventos.

XIª). Pelo que muito bem andou o acórdão recorrido ao decidir com a jurisprudência dos tribunais superiores, pela improcedência da impugnação movida contra as taxas de ocupação de subsolo municipal liquidadas pelo Município de Sintra.

XIIª). É evidente que a jurisprudência mais recente e consolidada, pacificamente aceite quer ao nível do STA como dos TCA's ou pelo Tribunal Constitucional, qualifica definitivamente o tributo cobrado pelas autarquias por ocupação de solo ou subsolo municipal como uma taxa.

XIIIª). Motivos pelos quais, não estão preenchidos os pressupostos do recurso por oposição de julgados, devendo este ser rejeitado, ou, ainda que assim não se entenda,

XIV<sup>a</sup>). A apreciar-se a alegada oposição de julgados, sempre deverá concluir-se pela manutenção do acórdão recorrido por fazer uma correcta interpretação e aplicação da lei.

XV<sup>a</sup>). Por todos os motivos supra referenciados e ainda porque o contrato de concessão não transmite à concessionárias isenções subjectivas que foram por lei atribuídas ao Estado;

XVI<sup>a</sup>). Nem o facto de prestar um serviço público afasta o facto de a recorrente ser uma empresa comercial que obtém lucro da exploração de uma actividade económica para a qual utiliza bens do domínio municipal sujeitos a taxaço;

XVII<sup>a</sup>). É devida a taxa de ocupação do subsolo liquidada pelo Município de Sintra, como bem decidiu o acórdão sob recurso.

Nestes termos e nos demais de direito, que V. Exas., venerandos Conselheiros, melhor suprirão, deve ser rejeitado o recurso interposto pela recorrente, mantendo-se a mui doutra decisão recorrida, com o que se alcançará a costumada JUSTIÇA!

6. Com interesse para a decisão foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

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

B) A Lisboa Gás -GDL- Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, mediante ofícios enviados pela CMS, foi notificada para proceder ao pagamento das taxas devias pela ocupação/utilização do subsolo municipal, reportada à ocupação do subsolo com condutas instaladas no ano de 2005, no montante de €59.860,29. (Doc. juntos à p.i. sob os n.ºs 2 a 11);

C) Em 23 de Junho de 2005 deu entrada em juízo a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. carimbo apostado a fls. 2 dos autos).

7. Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS, de 02/03/2010 – Recurso n.º 03580/09, que negou provimento ao recurso que a recorrente interpusera da sentença do Mmº Juiz do TAF de Sintra que julgara improcedente a impugnação da liquidação efectuada pela CM de Sintra, referente a taxa de ocupação do subsolo com condutas instaladas no ano de 2005, no montante de 59.860,29 euros.

A recorrente invoca oposição deste acórdão com o proferido em 18/06/2002 - Recurso n.º 04.636/00, no qual se decidiu que tributo idêntico não podia ser qualificado como taxa, tendo em conta a sua natureza e a qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais desta figura. Deste modo, estando o poder tributário dos municípios limitado ao estabelecimento de (verdadeiras) taxas, as liquidações efectuadas têm de se haver como ilegais.

Ora, não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão não faz, nesse âmbito, caso julgado nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art.º 685º-C, n.º 5 do CPC) - cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art.º 284º), sendo, igualmente, jurisprudência pacífica deste STA 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.

Neste sentido escreveu-se no Acórdão deste STA, de 07/05/2003, Recurso n.º 1149/02: «*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.º 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*».

Vejamos então se ocorre a invocada oposição de acórdãos.

Tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (visto que os autos deram entrada em 23.06.2005 – v. fls. 2), como se deixou expresso no Acórdão de 26/09/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no Recurso n.º 0452/07, a oposição 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.

De acordo com o Acórdão de 29.03.2006 - Recurso n.º 1065/05, do Pleno desta Secção, 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.
- (Neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos da SCA:
- de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;
  - de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;
  - de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;
  - de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

Por um lado, portanto, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta e, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

Ora, no caso presente, verifica-se, entre os acórdãos em confronto, efectiva divergência de soluções quanto à questão de direito em análise nos dois recursos, sendo idêntica a questão de facto apreciada.

Com efeito, no Acórdão recorrido decidiu-se que *“que as taxas das da natureza das aqui sindicadas, são de considerar como tal e não como impostos, que a recorrente está a elas sujeita, e, por isso com ausência de qualquer direito legalmente conferido de uso gratuito de bens municipais, uma vez que não beneficia de qualquer isenção das mesmas, legal e expressamente conferida, não se demonstrando qualquer circunstância justificativa de um seu tratamento diferenciado dos restantes utilizadores de tais bens”*.

Por sua vez, no Acórdão fundamento escreveu-se o seguinte: *“...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”*.

Posto isto, verificados os requisitos para a oposição de acórdãos, cabe conhecer do recurso.

**8.** A questão a apreciar no presente recurso consiste em saber se as taxas liquidadas à recorrente, concessionária em regime exclusivo de serviço público da rede de distribuição regional de gás natural a Lisboa, pelo Município de Sintra, relativas a ocupação de subsolo Municipal, revestem a natureza de impostos ou de taxas em sentido técnico-jurídico.

O acórdão recorrido seguiu o entendimento de que tais tributos constituem taxas, ali se tendo escrito o seguinte:

*— “a mais autorizada e recente jurisprudência, quer do STA, quer do TC, quer mesmo deste Tribunal, e de que se citam os recentes Acs. tirados nos Rec. n.ºs 1.572/07(2) e 1.592(3) — este relatado pelo ora relator, - tem decidido uniforme e desfavoravelmente às questões colocadas pelo recorrente, considerando que as taxas das da natureza das aqui sindicadas, são de considerar como tal e não como impostos, que a recorrente está a elas sujeita, e, por isso com ausência de qualquer direito legalmente conferido de uso gratuito de bens municipais, uma vez que não beneficia de qualquer isenção das mesmas, legal e expressamente conferida, não se demonstrando qualquer circunstância justificativa de um seu tratamento diferenciado dos restantes utilizadores de tais bens”*.

Por sua vez, no acórdão fundamento defendeu-se entendimento contrário com a seguinte fundamentação: *“...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”*.

E mais adiante: *“a actuação da concessionária não se dirige à satisfação de um interesse próprio, individual, mas, antes, à satisfação de um interesse público por cuja a satisfação ela ficou responsável, nos termos do respectivo contrato de concessão, tendo desta forma passado a desempenhar uma função pública, como colaboradora da Administração na realização dos interesses gerais para os quais ficou investida”*.

*Assim sendo, inexistente sinalagma directo e individualizado que justifique a natureza de taxa do tributo em análise.*

**8.1.** Conforme referido pela entidade recorrida nas suas alegações, a questão em apreciação nos autos encontra-se exaustivamente tratada a nível jurisprudencial, tendo-se firmado o entendimento, reiterado em diversos arestos desta Secção de Contencioso Tributário e confirmado pelo Pleno da Secção, de que o mesmo constitui uma taxa, por ter natureza sinalagmática, dado que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde aqueles foram colocadas.

Nesse sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos deste Supremo Tribunal:

- de 17/11/2004, proferido no recurso n.º 650/04;
- de 17/11/2004, proferido no recurso n.º 654/04;

- de 13/04/2005, proferido no recurso n.º 1339/04;
- de 27/04/2005, proferido no recurso n.º 1338/04;
- de 9/5/2007, proferido nos recursos n.º 648/06;
- de 9/05/2007, proferido no recurso n.º 1223/06;
- de 9/05/2007, proferido no recurso n.º 94/07;
- de 16/01/2008, proferido no recurso n.º 603/07;
- de 9/10/2008, proferido no recurso n.º 500/08;
- de 7/05/2008, proferido no recurso n.º 1034/07;
- de 10/12/2008, proferido no recurso n.º 735/08;
- de 12/11/2008, proferido no recurso n.º 701/08;
- de 3/06/2009, proferido no recurso n.º 207/09;
- de 4/11/2009, proferido no recurso n.º 671/09;
- de 16/09/2009, proferido no recurso n.º 332/09;
- de 8/07/2009, proferido no recurso n.º 458/09;
- de 17/12/2008, proferido no recurso n.º 276/08 (Pleno);
- de 6/05/2009, proferido no recurso n.º 43/08 (Pleno);
- de 6/05/2009, proferido no recurso n.º 963/08 (Pleno);
- de 23/09/2009, proferido no recurso n.º 377/09 (Pleno);
- de 28/10/2009, proferido no recurso n.º 570/09 (Pleno);
- de 20/01/2010, proferido no recurso n.º 731/09 (Pleno);
- de 17.03.2010, proferido no Recurso n.º 931/09;
- de 19.05.2010, proferido no Recurso n.º 1247/09;
- de 23.06.2010, proferido no Recurso n.º 191/10.

A fundamentação jurídica que serve de base a este entendimento está expressa num dos mais recentes acórdãos deste Supremo Tribunal – Acórdão de 23.06.2010 - Recurso n.º 0191/10 – que a seguir se transcreve parcialmente:

“4.1. Esta questão da natureza do tributo liquidado pela ocupação/utilização do subsolo do domínio público municipal, tem sido apreciada exaustivamente a nível da jurisprudência deste STA (quer a nível da secção do contencioso tributário, quer a nível do Pleno da mesma secção), firmando-se o entendimento de que se trata de um tributo que tem a natureza de taxa, devido ao seu carácter sinalagmático já que o respectivo montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as tubagens em causa foram colocadas.

Nesse sentido, podem ler-se, entre muitos outros, os acórdãos desta secção do STA, de 17/11/04, de 27/04/05, de 9/5/07, de 16/01/08, de 9/10/08, de 3/06/09, de 8/07/09, de 16/09/09, de 4/11/09, de 17/03/10 e de 19/5/10, respectivamente, nos recursos n.ºs. 654/04, 1338/04, 648/06, 603/07, 500/08, 207/09, 458/09, 332/09, 671/09, 931/09, e 1247/09, bem como nos acórdãos do Pleno, de 17/12/08, de 6/05/09, de 6/05/09, de 23/09/09, de 28/10/09 e de 20/01/10, respectivamente, nos recursos n.ºs. 276/08 (Pleno), 43/08 (Pleno), 963/08 (Pleno), 377/09 (Pleno), 570/09 (Pleno) e 731/09 (Pleno).

Ora, como se deixou dito neste último aresto do Pleno da Secção, cuja fundamentação sufragamos, *«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. 4º 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, 4ª edição, página 64; – ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, volume I, páginas 42-43; – DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em Direito Tributário, 1996, página 27; – BRAZ TEIXEIRA, Princípios de Direito Fiscal, 1979, página 43-44; – PAMPLONA CORTE-REAL, Curso de Direito Fiscal, volume I, página 165).

E, como se disse já no acórdão deste Pleno de 23/9/09, proferido no recurso n.º 377/09, citando o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-5-2008, rec. n.º 1.034/07 (seguindo de perto, aliás, o acórdão da mesma Secção, de 16-1-2008, rec. n.º 603/07), — (...) *De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (art. 84º), 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, pois, pela natureza da contraprestação da entidade pública que se há-de aferir a corresponsabilidade 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 dessa 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”.*».

4.2. E também o Tribunal Constitucional se tem pronunciado neste mesmo sentido, como se pode ver, entre outros, dos respectivos acórdãos n.ºs. 128/1999, 365/2003, 366/2003, 354/2004, 355/2004, 396/2006, e 45/2010, proferidos, respectivamente, em 3/3/99, 14/07/03, 14/07/03, 19/5/04, 19/05/04, 28/6/06 e 3/02/10.

E como se exara neste último, no caso de ocupação do subsolo municipal com condutas, depósitos e tubagens para distribuição de gás *«não pode deixar de reconhecer-se a existência da relação de bilateralidade ou de sinalagmaticidade que caracteriza as taxas, em contraposição aos impostos, visto que está em causa, através da instalação subterrânea de condutas de combustíveis no domínio público municipal, o pagamento de um montante como contrapartida da “utilização de um bem do domínio público”, segundo a definição constante do artigo 4º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.*

É a utilização individualizada do subsolo municipal, e, por conseguinte, um uso privativo do domínio público, que representa uma vantagem patrimonial para o particular, a que corresponde, como contraprestação, o pagamento de uma taxa.

E é claro que, para efeito de se considerarem preenchidos os pressupostos desse tipo de tributo, basta que possa caracterizar-se, por essa forma, a existência de uma situação de corresponsabilidade, não

se tornando exigível, contrariamente ao que afirma a recorrente, que sejam os serviços municipais a proceder ao planeamento e implantação e posterior manutenção das condutas de gás.

De facto, a taxa, na situação vertente, não assenta na prestação concreta de um serviço público de que a recorrente pudesse ser beneficiária, mas antes na utilização de um bem de domínio público, de que a recorrente tirou proveito para efeito de realizar a sua actividade económica.

E é irrelevante a invocação de que se trata de uma actividade de interesse económico geral. Nem por isso a recorrente pode deixar de ser considerada como uma empresa privada que prossegue um fim lucrativo, pelo que a utilização do subsolo municipal para os fins que integram o seu objecto tem necessariamente de ser entendida como uma vantagem individualizada, sujeita ao regime tributário aplicável a qualquer outro particular.»

4.3. ...E carece, igualmente, de razão, quando alega (cfr. Conclusões 46<sup>a</sup> e 47<sup>a</sup>) a ilegalidade do tributo por violar o contrato de concessão e a Lei de Bases em que esse contrato assentou e a consequente invasão das atribuições do Estado, geradora de nulidade, à face do disposto no art. 133<sup>o</sup>, n.º 2, alínea b), do CPA.

Desde logo, porque, como se disse, *«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»*.

Por outro lado, como se refere no supra citado ac. deste STA, de 16/1/2008, rec. n.º 603/07, *«a definição dos bens do domínio público e o seu regime inserem-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República e já se inseriam nessa reserva à face da redacção da Constituição vigente em 1991, saída da revisão constitucional de 1989 [art. 168.º, n.º 1, alínea z)]»*, pelo que *«essas eventuais alterações só poderiam ser efectuadas pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa, o que, não aconteceu, pois o DL n.º 33/91 foi emitido ao abrigo da competência legislativa própria do Governo (...)*.

Por isso, se se pudesse encontrar no referido DL n.º 33/91 ou no contrato de concessão uma hipotética alteração, total ou parcial, da inclusão do subsolo das estradas municipais no domínio público municipal ou alteração do seu estatuto jurídico, esses diplomas seriam, nessa parte, organicamente inconstitucionais (...)

Assim, não pode, com base nos direitos atribuídos à concessionária do serviço público de distribuição de gás natural pelo Governo naquele DL n.º 33/91 ou no contrato de concessão, concluir que foram por esses diplomas restringidos os poderes da Câmara Municipal de Lisboa de cobrar taxas pela ocupação do subsolo do domínio público municipal.»

Consequentemente, não pode também, com base em tal diploma, concluir-se que a Câmara Municipal de Sintra invadiu as atribuições do Governo, ao estabelecer taxas pela ocupação do subsolo do domínio público municipal por empresas que comercializam gás natural, pelo que não ocorre, consequentemente, a nulidade invocada pela recorrente, prevista no art. 133<sup>o</sup>, n.º 2, alínea b), do CPA.

Concluimos, portanto, que a sentença recorrida não padece do erro de julgamento que a recorrente lhe imputa, improcedendo, assim, todas as conclusões das alegações do recurso”.

Ora, o que acima ficou transcrito responde a todas as questões e argumentos colocados pela recorrente nas suas alegações. Deste modo, e não havendo razões que justifiquem agora a adopção de nova posição doutrinária sobre a matéria em causa nos autos, há que concluir que o recurso não merece provimento devendo manter-se o acórdão recorrido que seguiu a doutrina acima exposta.

**9.** Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso e confirma-se a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com um sexto de procuradoria.

Lisboa, 13 de Abril de 2011. — *João António Valente Torrão* (relator) — *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* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 13 de Abril de 2011.

### Assunto:

*Taxa. Taxa de ocupação do subsolo. Gasoduto. Inconstitucionalidade.*

**Sumário:**

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

Processo n.º 951/10.

Recorrente: Lisboagás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa.

Recorrido: Município de Vila Franca de Xira.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

LISBOAGÁS GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA vem interpor recurso, por oposição de acórdãos, do aresto do TCA, a fls. 270 e segs, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação de taxas relativas a ocupação de via pública, referentes ao ano de 2004.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. O Acórdão recorrido - Acórdão do TCA Sul de 08/06/2010 proferido no recurso jurisdicional n.º 03911/10 - 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, i.e., a discussão sobre a legalidade da liquidação e cobrança de tributos pela ocupação do subsolo municipal com infra-estruturas destinadas à distribuição de gás natural.

2. O Acórdão recorrido defende que os tributos em apreço são verdadeiras taxas de cujo pagamento a ora Recorrente não está isenta.

3. Em sentido contrário, o Acórdão fundamento conclui que “tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente não podem ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais dessa figura, pelo que as liquidadas ao abrigo de tal denominação são, no caso, ilegais”.

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

5. É pois notória a oposição existente entre os Acórdãos recorrido e fundamento, pois quando confrontados com a mesma questão fundamental de direito e na ausência de alteração da regulamentação jurídica chegaram a conclusões distintas, 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 verificado que o bem público - subsolo municipal era 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 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 porque a Lei Geral Tributária é clara ao consagrar a capacidade contributiva como característica exclusiva dos impostos, não das taxas.

10. Um entendimento contrário seria legitimador da inaceitável perseguição das *utilities* que se tem verificado em tempos recentes, para a qual bem alerta SÉRGIO VASQUES na sua obra.

11. Acresce que o subsolo é para a Recorrente uma simples condição material para a instalação do serviço público essencial, o que é designado pela doutrina como concessões de uso privativo de domínio público meramente mediato ou para instalação de serviços, as quais são, por regra, gratuitas.

12. Não sendo tal realidade susceptível de tributação, as taxas cobradas pela CMVFX violam o artigo 19.º, al. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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, al. b) do Código de Procedimento Administrativo.

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

Nestes termos e nos demais de Direito aplicáveis, deve decidir-se que existe oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, sendo o entendimento subjacente a este último aquele que deve prevalecer na uniformização de jurisprudência, a bem da JUSTIÇA!

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público não emitiu parecer.

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

Em sede factual, vem apurado que:

Com base na documentação junta aos autos, bem como na posição assumida pelas partes, consideramos provados os seguintes factos:

a) Por ofício datado de 16 de Fevereiro de 2005, foi a Impugnante LISBOAGAS GDL Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, notificada, pelo Departamento de Obras, Viaturas e Serviços Municipais da Câmara Municipal de Vila Franca de Xira, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de subsolo do domínio municipal, relativamente ao ano de 2004, no montante de € 215.984,20 - Cfr. documento a fls. 21;

b) Consta do ofício referido na alínea anterior o seguinte: “(...) Vimos pelo presente solicitar à Lisboaagás a regularização dos valores em dívida referentes às taxas de ocupação do subsolo do domínio municipal.

Assim, e de acordo com o ponto n.º 4 do art. 90 do Regulamento de Taxas, Tarifas e Licenças para 2005, a taxa de ocupação é de 215.984,20 euros, conforme listagem que se anexa. (...)” - Cfr. documento a fls. 21;

c) Por requerimento entrado nos serviços da Câmara Municipal de Vila Franca de Xira em 18 de Março de 2005, a Impugnante solicitou a passagem de certidão contendo a indicação e identificação da liquidação que deu origem à dívida e, bem assim, a fundamentação da mesma, indicação dos meios de reacção contra o acto notificado e demais requisitos exigidos por lei - Cfr. documento a fls. 65 e 66 do PAT apenso aos autos;

d) Em 6 de Maio de 2005 deu entrada a presente Impugnação Judicial - Cfr. carimbo apostado no rosto da p.i. a fls. 2;

e) Em 1 de Junho de 2005 foi emitida a certidão referida em c), pelo Vice-Presidente da Câmara Municipal de Vila Franca de Xira - Cfr. documento a fls. 147 a 149, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

f) Por ofício datado de 27 de Novembro de 2006, com o n.º 3196, assinado pelo Vice-Presidente da Câmara Municipal de Vila Franca de Xira, por delegação, foi a Impugnante notificada do seguinte: “(...) Assunto: Cálculo das taxas por ocupação do subsolo do domínio público municipal, relativas ao ano de 2004 da responsabilidade da Lisboaagás, SA - Anulação da liquidação

Na posse do nosso ofício n.º 618 de 16 de Fevereiro do ano transacto, informamos V. Ex<sup>a</sup>(s) de que, por lapso, as taxas aí referidas foram calculadas com o valor do custo definido para o ano de 2005, quando de facto, o deveriam ter sido para o ano de 2004. Neste contexto, e para o mesmo total da instalação existente, isto é, de 107.992,10 metros e conforme listagens em anexo, temos:

1º Valor apresentado: 107.992,10 mtr. X 2,00 € = 215.984,20 €

2º Valor corrigido: 107.992,10 mtr. X 0,82 € = 88.553,526

Pelo exposto, procede-se à respectiva correcção, sendo que o novo valor a regularizar é de 88.553,52 € (oitenta e oito mil, quinhentos e cinquenta e três euros e cinquenta e dois cêntimos). (...)” - Cfr. documento a fls. 179 a 183;

g) Por requerimento entrado em 28 de Dezembro de 2006 veio a Impugnante, face à correcção da liquidação referida na alínea antecedente, solicitar ao Tribunal, em prol do princípio da economia processual, a correcção dos autos, quanto ao ano e valor da liquidação, prosseguindo os seus termos até final - Cfr. fls. 177 e 178;

h) Por despacho proferido em 10 de Janeiro de 2007, foi deferido o requerimento referido em g) - Cfr. fls. 184;

i) A Impugnante é concessionária do serviço público da rede de distribuição regional de gás natural de Lisboa, nos termos do Decreto-Lei n.º 33/91, de 16 de Janeiro, tendo sucedido em todos os direitos e obrigações à “GDP - Gás de Portugal. SA” - Cfr. artigo 6.º e 7.º da petição inicial e documento de fls. 30 a 89;

Inexistem factos alegados, relevantes para a decisão, que não tenham sido provados.

A convicção do Tribunal, quanto aos factos considerados provados, resultou do exame dos documentos, não impugnados, e das informações oficiais constantes dos autos, conforme referido no probatório.»

Vejamos, pois:

A presente impugnação foi deduzida em MAIO 05, pelo que lhe é aplicável o ETAF de 2002 – cfr desenvolvidamente, sobre o tema, o Ac. do Pleno da Secção de 26 SET 07 Rec. 0452/07.

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

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o Ac. recorrido de 08-06-2010 Rec. 3911/10 e o Ac. fundamento, de 18-06-02, Rec. 0436/00, ambos do TCA.

Há que discernir, em primeiro lugar, acerca da alegada oposição.

Ela é, todavia, manifesta.

Pois que, no Ac. recorrido se considerou a prestação em causa como uma taxa, por existência da respectiva correspectividade, “que a recorrente está a ela sujeita, e por isso com ausência de qualquer direito legalmente conferido de uso gratuito de bens municipais, uma vez que não beneficia de qualquer isenção das mesmas, legal e expressamente conferida, não se demonstrando qualquer circunstância justificativa de um seu tratamento diferenciado dos restantes utilizadores de tais bens”.

E o aresto fundamento entendeu “tratar-se de um imposto, à míngua da predita correspectividade, pois que não existe uma utilização individualizada de bens do domínio público, como é mister, uma “utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público, que lhe foi (à impugnante) concessionado pelo Estado, “na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas que é a existência de uma rede de distribuição de gás natural, independentemente da procura que ela venha a ter e sem que se possa individualizar quem e em que medida poderá individualmente vir a usufruir das utilidades por ela proporcionadas”.

É, pois, patente a oposição entre os dois mencionados arestos: a prestação em causa, para o aresto recorrido, constitui uma taxa, e para o fundamento, um imposto.

Pelo que há que conhecer de meritis.

Ora, a questão – de saber se a prestação cobrada, pelas Câmaras Municipais, aos concessionários da rede de distribuição de gás natural por ocupação do subsolo com as respectivas infra-estruturas, constitui uma taxa ou um imposto é já uma *Vexata Quaestio* mas hoje inteiramente clarificada a nível jurisprudencial, quer do Tribunal constitucional quer do STA, sempre no sentido de que se trata de verdadeiras taxas.

Cfr, sem carácter de exaustão, e por mais recentes, os Acs. do STA de 17-11-10 Rec. 0174/10, 23-06-10 Rec. 0191/10, 19-05-10 Rec. 01247/09, 20-01-10 Rec 0731/09, 09-12-09 Rec.0941/09, 04-11-09 Rec. 0671/09, 28-10-09 Rec.0570/09, 16-09-09 Rec.0332/09, 08-07-09 Rec.0458/09, 03-06-09 Rec.0207/09, 06-05-09 Rec.0963/08 e 043/08.

E, para dar resposta cabal à questão ora, de novo colocada, – transcreve-se, na parte que interessa, o acórdão do Pleno deste STA, de 20-01-10 Rec. 0731/09, tirado por unanimidade, cuja fundamentação inteiramente se perfilha.

“A distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas, os que têm as últimas.

Essa relação sinalagmática, como se sublinha no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/03, de 14/7/2003, “há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica,

porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser superior (e porventura até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado”.

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

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

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

Por isso, a satisfação de um interesse público pela actividade de uma empresa privada não é obstáculo à aplicação da 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 corresponsabilidade 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.”.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 13 de Abril de 2011 — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 18 de Maio de 2011.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Inexistência de oposição jurídica sobre a questão fundamental de direito.*

### Sumário:

- I — São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos a identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.*
- II — Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados se dos acórdãos em confronto resulta não se verificar oposição de soluções jurídicas sobre a questão fundamental de direito, antes radicando as soluções antagónicas em divergência na interpretação do teor das certidões que comprovam as tentativas de notificação dos sujeitos passivos, inscrita no domínio da apreciação da matéria de facto.*

Processo n.º 118/11-50.

Recorrente: José Roberto Fernandes.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

**I** — José Roberto Fernandes, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 18/12/2008 que, concedendo provimento ao recurso interposto pelo Representante da Fazenda Pública da sentença do TAF de Sintra, revogou esta e julgou improcedente a oposição por si deduzida contra a execução instaurada para cobrança de dívida de IRS do ano de 1997, dele vem interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição com o acórdão do TCAS de 8/3/2005, proferido no recurso n.º 479/05, formulando as seguintes conclusões:

I. O oponente, ora recorrente, fundamentou a sua petição de oposição à execução fiscal no facto de ter sido notificado da liquidação subjacente à dívida exequenda em cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º 1503200401037587, do Serviço de Finanças de Cascais-1, para além do respectivo prazo de caducidade do direito à liquidação.

II. Com efeito, está em causa, nos presentes autos, a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, n.º 5323994076, do ano de 1997, emitida em 21 de Novembro de 2002, ou seja, emitida quando faltava menos de um mês e meio para se completar o prazo de caducidade do direito à liquidação (31/12/2002), à data de cinco anos, ao abrigo do disposto no artigo 84.º, n.º 1, do Código do IRS.

III. Naquela data exigia-se já que a liquidação não fosse só emitida mas também notificada ao contribuinte naquele prazo de cinco anos (artigo 84.º, n.º 1, do Código do IRS e artigo 33.º, n.º 1, do Código do Processo Tributário).

IV. Não obstante, só no final de Dezembro de 2002, foram encetadas diligências pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA tendentes à notificação daquele acto de liquidação, diligências estas que se traduziram na tentativa de notificação com hora certa, em 23/12/2002, que não foi possível concretizar, desde logo, porque o RECORRENTE não se encontrava em Portugal tendo viajado neste período de Natal, pelo que só quando este regressou a Portugal é que tomou conhecimento da liquidação em causa – mais precisamente em 7/01/2003 – quando levantou a carta, que fora remetida pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

V. Sucede, porém, que no Acórdão recorrido foi sufragado o entendimento de que a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA cumpriu todos os formalismos legais, designadamente os estipulados no artigo 240.º do CPC - onde se inclui a obrigatoriedade de verificar a existência de terceiros capazes e em condições de transmitir o teor do aviso ao notificando -, para concretização da citação com hora certa, pelo que decidiu, erroneamente, que o Oponente, ora RECORRENTE, foi validamente notificado em 23/12/2002, antes, portanto, do termo do prazo para exercício do direito à liquidação.

VI. Porém, já no Acórdão fundamento, concluiu-se, perante idêntica factualidade, pela declaração judicial de falta de notificação do tributo no respectivo prazo de caducidade, por se considerar que a não verificação, no momento de afixação do Aviso para notificação com hora certa, da existência de terceiros em condições e capazes de transmitir ao notificando o teor do Aviso, constitui desrespeito e violação de uma formalidade legalmente prevista.

VII. Assenta, assim, o presente recurso na apreciação da questão de se saber se os formalismos de que a lei (artigo 240.º do CPC) faz depender a validade da citação com hora certa foram respeitados num quadro factual em que a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, aquando da afixação do Aviso para notificação com hora certa e, na impossibilidade de contactar, directamente, com o notificando, não cuidou de averiguar da existência de terceiros capazes e em condições de transmitirem o teor desse mesmo Aviso.

VIII. Ao contrário do que parece resultar da decisão recorrida, os elementos constantes dos autos evidenciam que, no decorrer do processo de notificação do acto de liquidação referido, o Serviço de Finanças de Cascais-1 não cuidou de observar as formalidades legais a que o referido processo se encontrava sujeito, nos termos do artigo 240.º do CPC, na redacção então em vigor, mais concretamente o n.º 1 desta disposição legal, uma vez que, no caso vertente, o “Aviso” de “Notificação com Hora Certa” não faz qualquer referência à inexistência, no momento da citação, de terceiros capazes e em condições de transmitir ao Oponente, ora RECORRENTE, a marcação da hora certa no dia designado para a notificação.

IX. Com efeito, “nada se diz nessa certidão que na residência estivessem, ou não, quaisquer pessoas capazes de transmitir ao citando a hora certa para o dia designado, como exige a dita norma do n.º 1 do art.º 240.º do CPC, tendo-se passado assim à marcação de hora certa por afixação na residência do citando, sem cumprir todo o formalismo que a lei prevê para esse efeito (ou pelo menos a certidão não o demonstra), passagem que assim não foi regular” (cf. Acórdão fundamento – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no Processo n.º 00479/05, de 8 de Março de 2005, *in* [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

X. O art.º 240.º, n.º 1, do CPC tem subjacente uma intenção expressa do legislador de garantir que só é admitida a afixação de aviso com a indicação da data e hora designada para concretização da citação quando se tiver assegurado que: i) o citando reside ou trabalha no local indicado e, bem assim, que ii) não existem, efectivamente, pessoas que estejam em condições de transmitir ao citando a data e hora designada para concretização dessa mesma citação.

XI. Esta exigência de que o funcionário confirme a existência de uma (e a melhor) pessoa que esteja em condições de transmitir ao citando a nota com indicação de hora é a forma de garantir e reforçar a probabilidade do citando tomar efectivo conhecimento do dia/local designados para a concretização da citação e, conseqüentemente, para que esta efectivamente se concretize, para que o citando tenha real conhecimento de que foi proposta contra ele determinada acção ou *in casu* emitida determinada liquidação, que altera a sua situação tributária.

XII. É, inegavelmente, mais certo que o citando terá efectivo conhecimento da data e hora designada para a citação se esta informação lhe for transmitida por uma pessoa que esteja, reconhecidamente, em condições de o fazer, do que pela mera afixação de um aviso, que tanto pode não ser, simplesmente, visto pelo citando, como pode, facilmente, extraviar-se.

XIII. O não cumprimento desta formalidade, em concreto, põe, assim, directamente, em causa os direitos e interesses do citando, mesmo prevendo-se o posterior envio da mesma por carta registada, porque tendo sido cumpridas todas as formalidades legais, a citação se considera efectuada na data designada e não aquando da notificação por carta registada.

XIV. Devem, assim, ser garantidas todas as formalidades legais que visem assegurar que o citando tem da mesma real conhecimento naquela primeira data, em que a citação produz todos os seus efeitos

legais, sendo a essencialidade deste formalismo particularmente importante em casos, como o vertente, em que a citação não se prende, unicamente, com o exercício dos direitos de defesa, mas, também, com a (não) verificação do prazo de caducidade do direito à liquidação.

XV. No plano tributário, a caducidade do direito de liquidação visa limitar o lapso de tempo a partir do qual, ou dentro do qual, há-de exercer-se o direito à liquidação dos tributos e permitir a liquidação de tributos a todo o tempo seria colocar os contribuintes numa situação de extrema insegurança, motivo pelo qual a liquidação só pode ser feita e notificada dentro do prazo fixado na lei, sob pena de ficar precludida a possibilidade de exercício do direito à liquidação.

XVI. Em suma, não sendo exercido o direito à liquidação naquele prazo, já não pode o mesmo ser exercido, motivo pelo qual não é de todo indiferente que se garanta o cumprimento de todas as formalidades para se assegurar que os contribuintes tenham real e cabal conhecimento das liquidações na data em que são considerados legalmente notificados (e, portanto, no prazo legalmente previsto para o efeito) e não apenas em data posterior, ao abrigo do art.º 241.º do CPC.

XVII. A citação com hora certa oferece naturalmente menos garantias pelo que os formalismos descritos nos artigos 240.º e 241.º do CPC consubstanciam um processo cuidadosamente concebido pelo legislador de molde a garantir que cada um dos actos viabilizam a efectiva concretização da citação, quer mediante a salvaguarda das exigências técnicas do processo, quer mediante a salvaguarda da posição e razões que assistem às partes.

XVIII. A concreta exigência de que o funcionário, responsável pela diligência, confirme a existência de uma (e a melhor) pessoa que esteja em condições de transmitir ao citando a nota com indicação de hora certa trata-se, assim, de um formalismo cuja inobservância se repercute na perfeição da citação, pondo em perigo os objectivos que nortearam o legislador na definição dos requisitos mínimos para que possa ser concretizada a citação com hora certa.

XIX. Não tendo, como se verifica e demonstra, no caso vertente, sido confirmado pelo funcionário responsável pela diligência a existência de pessoas que estivessem em condições de transmitir ao citando a nota com indicação de hora certa deverá necessariamente concluir-se que não foi respeitada uma formalidade legal essencial, pelo que a decisão recorrida, ao decidir em sentido contrário, fez uma errada aplicação do artigo 240.º do Código de Processo Civil, devendo ser revogada em conformidade.

Contra-alegando, veio a Representante da Fazenda Pública dizer, em síntese, que, não existindo a invocada oposição de acórdãos, deve o presente recurso ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação mas, se admitido, deve ser julgado improcedente, porquanto a interpretação reflectida no acórdão recorrido para cuja fundamentação se remete é a correcta, pois, no caso, a ter-se verificado a alegada omissão, o que é discutível e envolve apreciação de matéria de facto, que não pode ser objecto de apreciação pelo Pleno, não se está perante preterição de formalidade essencial, uma vez que em nada ficou afectada a validade da notificação realizada, a qual obsteu à caducidade do direito à liquidação porque realizada dentro do respectivo prazo.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo, por inexistência de oposição de soluções jurídicas.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II –** Mostram-se provados os seguintes factos:

A) Contra o Oponente foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Cascais o processo de execução fiscal n.º 1503200401037587, por dívida de IRS do ano de 1997, no montante de € 1.127.819,74 acrescida de juros de mora - doc. a fls. 25 dos autos.

B) Em 20 de Dezembro de 2002 foi elaborado pela 1.ª Repartição de Finanças de Cascais um “Aviso-Notificação com Hora Certa” por afixação de residência, no qual se pode ler: «*Certifico que tendo vindo hoje pelas 15 horas a esta localidade de Estoril, à Av. ..., freguesia de ..., do concelho de Cascais, a fim de notificar José Roberto Fernandes e Nilza Aparecida Rizzo Fernandes, conforme mandado que antecede, não pude levar a efeito essa diligência por não se encontrar presente na sua residência, não se saber onde está nem a que horas vem, pelo que, nos termos do n.º 1 do art.º 240.º do Código de Processo Civil, designo o dia 23 de Dezembro de 2002, pelas 15 horas, que aqui voltarei a fim de, conforme o n.º 2 do artigo supra citado, proceder à notificação que hoje me propunha efectuar.*» - doc. a fls. 50 dos autos.

C) Em 23 de Dezembro de 2002, a 1.ª Repartição de Finanças de Cascais fez constar: «*Ficou José Roberto Fernandes e Nilza Aparecida Rizzo Fernandes (...) notificado de todo o conteúdo do mandado que antecede, por afixação de hora certa à residência. Dada a impossibilidade de contactar ou qualquer outra pessoa da casa, por ninguém responder ao chamamento.*

*De todas as diligências e da notificação lhe são nesta data enviadas cópias em carta registada com aviso de recepção, nos termos do art.º 241.º do Código do Processo Civil.*» - doc. a fls. 51 e 52 dos autos.

D) A carta registada com aviso de recepção referida em C) foi registada em 23.12.2002 e o aviso de recepção foi assinado em 7.1.2003 - cfr. doc. de fls. 54).

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão proferido pelo TCAS, em 18/12/2008, com fundamento em oposição com o acórdão do mesmo TCAS, de 8 de Março de 2005, proferido no recurso n.º 479/05.

Alega, em síntese, o recorrente que nos citados arestos se aplicou de forma distinta a previsão do artigo 240.º, n.º 1 do CPC.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA (v., entre outros, o Ac. do STA de 7/5/2003, proferido no recurso n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687.º, n.º 4 do CPC) - vd. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, pág. 814.

A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

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

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 26/9/2007, 14/7/2008 e de 6/5/2009, in recursos n.ºs 452/07, 616/07 e 617/08, respectivamente).

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19/6/96 e de 18/5/2005, proferidos nos recursos n.ºs 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (v. Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, pág. 809, e acórdão do STJ de 26/4/95, no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

Desde já se refere que a invocação nos acórdãos em confronto de diferentes normas jurídicas é irrelevante já que se aplicaram as disposições vigentes nas datas das diligências de notificação, com idênticas redacções (artigo 38.º, n.º 5 CPPT, no acórdão recorrido; artigo 65.º, n.º 4 CPT, no acórdão fundamento).

Em rigor, como salienta o Exmo. PGA no seu parecer, as soluções antagónicas para a questão fundamental de direito expressas nos acórdãos não radicam em divergência na interpretação da norma constante do artigo 240.º, n.º 1 CPC, mas antes em divergência na interpretação do teor das certidões que comprovam as tentativas de notificação dos sujeitos passivos, inscrita no domínio da apreciação da matéria de facto.

Com efeito, no acórdão recorrido, o teor da certidão transcrita no probatório [alínea B)] foi interpretado com o sentido de que nenhuma outra pessoa à qual a nota com a indicação de hora certa para a diligência pudesse ser entregue tinha sido encontrada na residência ou no local de trabalho do notificando, sendo a afixação da nota de notificação com hora certa na residência do sujeito passivo consequência da impossibilidade de entrega a terceiro.

Em nenhum excerto do discurso jurídico do acórdão recorrido se sustenta que a preterição da formalidade legal consistente na entrega da nota com indicação de hora certa a terceiro encontrado na residência ou no local de trabalho do notificando fosse irrelevante para a validade da (futura) notificação.

Já, no acórdão fundamento, certidão com teor semelhante (n.º 8 do probatório) foi interpretada com o sentido de que não se demonstrou a impossibilidade de através de outras pessoas transmitir ao notificando tal marcação com hora certa.

Ou seja, neste contexto, não se verifica oposição de soluções jurídicas sobre a questão fundamental de direito, razão por que o recurso deve ser julgado findo, por falta dos necessários pressupostos para a sua aceitação.

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

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

Lisboa, 18 de Maio de 2011. — António Francisco de Almeida Calhau (relator) — Domingos Brandão de Pinho — João António Valente Torrão — Dulce Manuel da Conceição Neto — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva.

## Acórdão de 18 de Maio de 2011.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Inexistência de identidade de questão de direito e situação fáctica subjacente.*

### Sumário:

- I — São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos a identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.
- II — Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados se dos acórdãos em confronto resulta não se debruçarem os mesmos sobre a mesma questão fundamental de direito nem assentarem sobre soluções opostas, por serem diversas as situações factuais subjacentes (num julgou-se verificada a omissão da citação do cônjuge, enquanto noutro se considerou que essa citação deveria ocorrer só após a junção aos autos da certidão de ónus do bem penhorado, por comunicação electrónica).

Processo n.º 199/11-50.

Recorrente: António César do Vale.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – António César do Vale, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 26/10/2010, dele vem interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA, com fundamento em oposição com o acórdão do TCAN de 31/3/2005, formulando as seguintes conclusões:

I- Em primeiro lugar, há oposição entre o acórdão recorrido e o proferido no âmbito do processo n.º 00144/04 do Tribunal Central Administrativo Norte.

II- Em ambos os processos, os factos tributários subjacentes verificaram-se ao abrigo da vigência do art.º 220.º do CPPT.

III- No acórdão recorrido entende-se que “quanto à citação do cônjuge do executado, nos termos e para os efeitos do art.º 220.º CPPT, está em causa diligência que, por determinação expressa do art.º 239.º, n.º 1 do mesmo compêndio, apenas tem de ter lugar quando, à respectiva execução fiscal, após ocorrer penhora, se mostrar “junta certidão de ónus”, documento, ainda, não disponível nestes autos, o que é suficiente, sem mais indagações, para excluir qualquer desrespeito da previsão do primeiro normativo coligido”.

IV- Quando no acórdão fundamento se entende que “a lei fiscal consente que “na execução para cobrança de coima fiscal ou com fundamento em responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges possam ser imediatamente penhorados bens comuns” exigindo, contudo, que, neste caso, se cite “o outro cônjuge para requerer a separação de bens ...” – artigo 220.º do CPPT.

V- Aplicou-se de forma distinta a previsão do art.º 220.º do CPPT.

VI- Contudo e salvo o devido respeito entende o recorrente que a aplicação correcta de tal normativo encontra-se vertida no acórdão fundamento.

VII- No caso *sub judice*, a Fazenda Pública em 12 de Novembro de 2009 efectuou uma penhora do bem imóvel, prédio urbano, sito em Coruche, inscrito na matriz predial da freguesia de Erra sob o art.º 391.º.

VIII- O imóvel é bem comum do recorrente e seu cônjuge.

IX- Em primeiro lugar, o elemento literal da interpretação aponta para que a citação seja feita conjuntamente com a penhora, “*devendo, neste caso, citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens*”.

X- Ou seja, a letra da lei não sujeita a efectivação da citação ao cônjuge do executado a qualquer termo.

XI- De outro lado, o elemento teleológico de tal normativo funda-se na protecção dos interesses do cônjuge do executado por dívidas pelas quais não é responsável.

XII- Por isso e, salvo o devido respeito que é muito, a Administração Fiscal após a penhora de bens comuns deve imediata e oficiosamente proceder à citação do cônjuge do executado para que este, querendo, possa proteger os seus interesses.

XIII- E não se deverá chegar a conclusão diversa argumentando que a Administração não tem meios para conhecer a titularidade do prédio.

XIV- Ou que desconhece os ónus que eventualmente incidam sobre o bem penhorado.

XV- É que, com a consulta da ficha de bases de dados relativa ao artigo matricial penhorado, consegue constatar quem é proprietário.

XVI- E se o executado é casado, com recurso à base de dados de identificação dos contribuintes.

XVII- Como também tem acesso às bases de dados das Conservatórias de Registo Predial antes de efectuar as penhoras.

XVIII- No que respeita aos ónus ou encargos, entende o recorrente que, salvo o devido respeito, esses em nada contendem com a aplicação do art.º 220.º do CPPT.

XIX- Os ónus e encargos com o bem penhorado têm relevância jurídica para o processo de execução fiscal no que concerne à reclamação de créditos

XX- Por conseguinte, o sentido interpretativo a retirar do art.º 220.º do CPPT deverá ser este: a Administração Fiscal deverá citar imediata e oficiosamente o cônjuge do executado para querendo requerer a separação das meações e deste modo defender os seus interesses.

Termos em que deverá ser ordenada a citação do cônjuge do executado para que este possa, querendo, requerer a meação dos bens, obtendo a interpretação dada no acórdão fundamento ao art.º 220.º do CPPT vencimento nos presentes autos.

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

- O acórdão invocado como fundamento do presente recurso por oposição de julgados refere-se a situação de facto bastante diversa da que foi objecto da decisão sob recurso;

Termos em que o presente recurso deve:

- Ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação por não se verificar a invocada oposição de acórdãos;

- Ainda que existissem requisitos para a respectiva admissão, ser considerado improcedente por o duto acórdão recorrido ter feito uma correcta interpretação e aplicação do Direito, designadamente dos artigos 220.º e 239.º do CPPT.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo, por não haver entre os acórdãos recorrido e fundamento divergência e incompatibilidades que justifiquem e sirvam de fundamento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II –** Mostram-se provados os seguintes factos:

A) Pelo Serviço de Finanças de Coruche foram instaurados contra o reclamante os processos de execução fiscal n.ºs 2011200301500538; 2011200401004212; 2011200501023659; e 2011200701028227 e apensos, por dívidas de coimas fiscais, Iva e IMI (fls. 58, 59 e PEFs em anexo);

B) No dia 12 de Novembro de 2009 foi efectuada a penhora electrónica do prédio urbano, sito em Santarém pertencente ao reclamado, inscrito na matriz predial da freguesia de Erra sob o art.º 391, para garantia do montante de € 11.839,37 (fls. 65 e 66);

C) Este imóvel tem um valor de mercado não inferior a € 75.000,00;

D) Não houve citação do cônjuge do reclamante;

E) Abrangendo os quatro PEFs instaurados contra o executado e referidos em “A)” (fls. 65);

F) O PEF n.º 2011200301500538 é proveniente de dívida de coimas no valor de € 405,00 (fls. 2, do PA em anexo);

G) Relativas à não entrega das declarações periódicas de IVA, nos meses de Setembro e Dezembro de 2001 (fls. referentes ao processo de contra-ordenação);

H) Por decisão do chefe do SF de Coruche de 13 de Outubro de 2003 foi aplicada a referida coima;

I) O ora reclamante foi notificado deste despacho em 17 de Outubro de 2003;

J) O reclamante não pagou a coima nem interpôs recurso, pelo que foi instaurada a respectiva execução em 10 de Novembro de 2003 (fls. 1, do PA em anexo);

K) O reclamante foi citado em 28 de Outubro de 2009 (fls. 8, do PA em anexo);

L) Não foi prestada garantia pelo reclamante para efeitos de suspensão da execução ou indicados outros bens à penhora em substituição.

**III** – Vem o presente recurso interposto do acórdão proferido pelo TCAS, em 26/10/2010, com fundamento em oposição com o acórdão do TCAN, de 31 de Março de 2005, proferido no recurso n.º 144/04.

Alega, em síntese, o recorrente que nos citados arestos se aplicou de forma distinta a previsão do artigo 220.º do CPPT.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA (v., entre outros, o Ac. do STA de 7/5/2003, proferido no recurso n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687.º, n.º 4 do CPC) - vd. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, pág. 814.

A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

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

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 26/9/2007, 14/7/2008 e de 6/5/2009, in recursos n.ºs 452/07, 616/07 e 617/08, respectivamente).

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19/6/96 e de 18/5/2005, proferidos nos recursos n.ºs 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (v. Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, pág. 809, e acórdão do STJ de 26/4/95, no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

Como supra se deixou dito, para ocorrer a alegada oposição é indispensável que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas.

Ora, é essa precisamente a hipótese que ocorre no caso *sub judice*, já que, como bem sublinha a Fazenda Pública e salienta o Exmo. PGA no seu parecer, os dois arestos aqui em causa não se debruçam sobre a mesma questão fundamental de direito nem assentam sobre soluções opostas, sendo que não há identidade substancial das situações fácticas em confronto.

Com efeito, o acórdão recorrido debruçou-se sobre uma situação concreta em que o cônjuge do executado ainda não fora citado na execução, porquanto, tendo a penhora fora efectivada por comunicação electrónica, ainda se não mostrava junta a certidão de ónus, pronunciando-se sobre a necessidade de recebimento da certidão do registo da penhora para se conhecerem os elementos respeitantes ao imóvel penhorado e confirmarem os titulares do direito de propriedade sobre o imóvel, e concluindo que só, então, nos termos e para os efeitos dos artigos 220.º e 239.º do CPPT, seria obrigatória a citação do cônjuge do executado para, querendo, requerer a separação judicial de bens.

Já no acórdão fundamento, em que se não verificava tal situação, e por isso mesmo a não apreciou, o que se verificava era a omissão dessa citação, a qual se considerou obrigatória para que o cônjuge do executado pudesse, se o pretendesse, requerer a separação de bens, nos termos do artigo 220.º do CPPT.

Ou seja, no acórdão fundamento não foi sequer equacionada a questão da necessidade de recebimento da certidão do registo da penhora para cumprimento do disposto no artigo 239.º, n.º 2 do CPPT, e no acórdão recorrido apenas se excluiu qualquer desrespeito da previsão do aludido artigo 220.º do CPPT por ainda se não mostrar junta aos autos a certidão de ónus, já que só depois dessa junção deveria ocorrer tal citação.

Em conclusão, se dirá até que, em boa verdade, não há divergência de soluções quanto à questão de direito suscitada pelo recorrente, a propósito da interpretação correcta do artigo 220.º do CPPT, já que ambos os acórdãos assentam no entendimento de que, instaurada uma execução para cobrança de uma dívida proveniente da responsabilidade pessoal de um dos cônjuges, é obrigatória a citação do cônjuge do executado para que este possa, se o pretender, requerer a separação de bens, nos termos do artigo 220.º do CPPT.

Daí que por não existir entre os acórdãos recorrido e fundamento divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao recurso, o mesmo deve ser julgado findo, por falta dos necessários pressupostos para a sua aceitação.

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

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

Lisboa, 18 de Maio de 2011. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *João António Valente Torrão* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.

## Acórdão de 18 de Maio de 2011.

### Assunto:

*Ocupação do subsolo municipal com tubos e condutas. Concessionária de serviço público de distribuição de gás. Natureza do tributo devido pela ocupação: taxa.*

### Sumário:

- I — Deve qualificar-se de 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.*
- II — O facto de a impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois, a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada.*

Processo n.º 913/10-50.

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

Recorrida: Câmara Municipal de Vila Franca de Xira.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

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

**1. “Transgás – Sociedade Portuguesa de Gás Natural, SA”**, melhor identificada nos autos, veio recorrer para o Pleno desta Secção do acórdão do TCA Sul de 15.06.2010, proferido no recurso n.º 03662/09, que confirmou a decisão da 1ª instância que julgou improcedente a impugnação deduzida contra o acto de liquidação de uma taxa pela ocupação do subsolo com condutas de gás natural, relativa ao ano de 2003, no montante 3.200,00 €.

O presente recurso foi interposto com fundamento em oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do TCA de 18.06.2002, proferido no recurso n.º 4636/00.

**2.** Admitido o recurso por despacho de fls. 378, veio a recorrente apresentar alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 382 a 387).

**3.** Por despacho de fls. 391, foi julgada verificada a oposição de acórdãos pelo Relator do Processo no TCA Sul.

4. Em alegações produzidas ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT, veio a recorrente concluir:

1ª). O Acórdão recorrido — Acórdão do TCA Sul proferido no recurso jurisdicional n.º 03662/09, datado de 15/06/2010 - 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.

2ª). 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.

3ª). 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.

4ª). Para chegar a tal conclusão, o Acórdão fundamento procede a uma análise pormenorizada da actividade da Recorrente 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 a satisfação ela ficou responsável, nos termos do respectivo contrato de concessão, tendo desta forma passado a desempenhar uma função pública, como colaboradora da Administração na realização dos interesses gerais para os quais ficou investida”*.

5ª). 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, chegaram a conclusões distintas, 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.

6ª). 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.

7ª). 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.

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

9ª). 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.

10ª). 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 19º, 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.

11ª). 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.

12ª). 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.

13ª). 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 133º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento Administrativo.

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

Nestes termos e nos demais de Direito aplicáveis, deve decidir-se que existe oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, sendo o entendimento subjacente a este último aquele que deve prevalecer na uniformização de jurisprudência, a bem da JUSTIÇA.

4. A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

5. O Mº Pº emitiu o parecer que consta de 416/417 no qual se pronuncia pela improcedência do recurso invocando, além do mais que “... *tem vindo a ser decidido, de forma unânime, por este Supremo Tribunal, é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por 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 (vide Acórdãos de 17.11.2004, recurso 650/04, de 27-04-2005, processo 01338/04, e de 13.04.2005, processo 1339/04, e de 08.11.2006, recurso 648/06, de 12.11.2008, recurso 701/08, e ainda os acórdãos do Pleno da secção de Contencioso Tributário de 17.12.2008, recurso 267/08, de 28.01.2009, recurso 469/08, de 07.07.2010, recurso 172/10 e de 17.1.2010, recurso 174/10, todos in www.dgsi.pt).*”

6. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

7. Com interesse para a decisão foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

1º). Em 14/10/1993, foi celebrado entre o Estado Português e a Transgás - Sociedade Portuguesa de Gás Natural, SA o contrato de concessão do serviço público de importação, transporte e fornecimento de gás natural (cfr. documento de fls. 14 a 86 dos autos);

2º). O traçado do gasoduto, que abrange o concelho de Vila Franca de Xira, bem como o respectivo projecto, foram declarados de utilidade pública (cfr. docs. de fls. 87 a 91);

3º). Com data de 09/2/04 foi dirigido à ora impugnante o ofício n.º 000547, da Câmara Municipal de Vila Franca de Xira, solicitando-lhe a regularização dos valores em dívida relativamente às taxas de ocupação do subsolo do domínio municipal, do ano de 2003 (cfr. fls. 91);

4º). De acordo com o citado ofício, e com a listagem anexa, a taxa de ocupação referente ao ano de 2003, liquidada com base no artigo 91º, nº4 do Regulamento e Tabela de Taxas, Tarifas e Licenças para 2003, é de € 3.200,00 (cfr. fls. 91 e 92);

5º). De acordo com a listagem de fls. 92, as taxas respeitam ao atravessamento de estradas e caminhos, pelo gasoduto, na distância de 4000 metros.

8. Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS, de 15/06/2010 – Recurso n.º 03662/09, que confirmou a decisão da 1ª instância que julgou improcedente a impugnação deduzida contra o acto de liquidação de uma taxa pela ocupação do subsolo com condutas de gás natural, relativa ao ano de 2003, no montante 3.200,00 €.

A recorrente invoca oposição deste acórdão com o proferido em 18/06/2002 - Recurso n.º 04.636/00 pelo mesmo Tribunal (então designado como Tribunal Central Administrativo), no qual se decidiu que tributo idêntico não podia ser qualificado como taxa, tendo em conta a sua natureza e a qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais desta figura. Deste modo, estando o poder tributário dos municípios limitado ao estabelecimento de (verdadeiras) taxas, as liquidações efectuadas têm de se haver como ilegais.

Ora, não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão não faz, nesse âmbito, caso julgado nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. artº. 685º-C, n.º 5 do CPC) - cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao artº. 284º), sendo, igualmente, jurisprudência pacífica deste STA que pode ser julgado findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.

Neste sentido escreveu-se no Acórdão deste STA, de 07/05/2003, Recurso n.º 1149/02: «*o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido artº. 284º, n.º 5 do CPPT não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso*».

Vejamos então se ocorre a invocada oposição de acórdãos.

Tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (visto que os autos deram entrada em 24.06.2005 – v. fls. 1), como se deixou expresso no Acórdão

de 26/09/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no Recurso n.º 0452/07, a oposição 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.

De acordo com o Acórdão de 29.03.2006- Recurso n.º 1065/05, do Pleno desta Secção, 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.

(Neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos da SCA:

- de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;
- de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;
- de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;
- de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

Por um lado, portanto, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta e, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

Ora, no caso presente, verifica-se, entre os acórdãos em confronto, efectiva divergência de soluções quanto à questão de direito em análise nos dois recursos, sendo idêntica a questão de facto apreciada.

Com efeito, no Acórdão recorrido, com invocação de abundante jurisprudência, quer do TC, quer deste Supremo Tribunal, decidiu-se que os tributos em causa nos autos constituem taxas em sentido técnico-jurídico e, como tal, a recorrente está a elas sujeita, na ausência de qualquer direito legalmente conferido de uso gratuito de bens municipais, uma vez que não beneficia de qualquer isenção das mesmas, legal e expressamente conferida, não se demonstrando qualquer circunstância justificativa de um seu tratamento diferenciado dos restantes utilizadores de tais bens.

Por sua vez, no Acórdão fundamento escreveu-se o seguinte:

*“... E nestas condições as quantias que a CMB pretende cobrar a título de contrapartida pela utilização pela recorrente do subsolo público municipal, pelo assentamento de condutas de gás natural, ramais, etc, destinados à implantação daquela rede de gás natural, em regime concessionado, 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.*

*E estando o poder tributário dos municípios limitado ao estabelecimento de (verdadeiras) taxas, as liquidações efectuadas têm de se haver como ilegais”.*

Posto isto, verificados os requisitos para a oposição de acórdãos, cabe conhecer do recurso.

**8.** A questão a apreciar no presente recurso consiste em saber se as taxas liquidadas à recorrente, concessionária em regime exclusivo de serviço público da rede de distribuição regional de gás natural a Lisboa, pelo Município de Vila Franca de Xira, relativas a ocupação de subsolo Municipal, revestem a natureza de impostos ou de taxas em sentido técnico-jurídico.

Conforme passagem acima transcrita, o acórdão recorrido seguiu o entendimento de que tais tributos constituem taxas, louvando-se na mais autorizada e recente jurisprudência, quer do STA, quer do TC, quer mesmo do TCA Sul.

Por sua vez, no acórdão fundamento defendeu-se entendimento contrário considerando-se que o tributo revestia as características de imposto, pelo que a sua liquidação era ilegal.

**8.1.** Conforme referido pela entidade recorrida nas suas alegações, a questão em apreciação nos autos encontra-se exaustivamente tratada a nível jurisprudencial, tendo-se firmado o entendimento, reiterado em diversos arestos desta Secção de Contencioso Tributário e confirmado pelo Pleno da Secção, de que o mesmo constitui uma taxa, por ter natureza sinalagmática, dado que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde aqueles foram colocadas.

Nesse sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos deste Supremo Tribunal:

- de 17/11/2004, proferido no recurso n.º 650/04;
- de 17/11/2004, proferido no recurso n.º 654/04;

- de 13/04/2005, proferido no recurso n.º 1339/04;
- de 27/04/2005, proferido no recurso n.º 1338/04;
- de 9/5/2007, proferido nos recursos n.ºs 648/06,
- de 9/05/2007, proferido no recurso n.º 1223/06;
- de 9/05/2007, proferido no recurso n.º 94/07;
- de 16/01/2008, proferido no recurso n.º 603/07;
- de 9/10/2008, proferido no recurso n.º 500/08;
- de 7/05/2008, proferido no recurso n.º 1034/07
- de 10/12/2008, proferido no recurso n.º 735/08,
- de 12/11/2008, proferido no recurso n.º 701/08;
- de 3/06/2009, proferido no recurso n.º 207/09;
- de 4/11/2009, proferido no recurso n.º 671/09;
- de 16/09/2009, proferido no recurso n.º 332/09;
- de 8/07/2009, proferido no recurso n.º 458/09;
- de 17/12/2008, proferido no recurso n.º 276/08 (Pleno);
- de 6/05/2009, proferido no recurso n.º 43/08 (Pleno);
- de 6/05/2009, proferido no recurso n.º 963/08 (Pleno);
- de 23/09/2009, proferido no recurso n.º 377/09 (Pleno);
- de 28/10/2009, proferido no recurso n.º 570/09 (Pleno);
- de 20/01/2010, proferido no recurso n.º 731/09 (Pleno).
- de 17.03.2010, proferido no Recurso n.º 931/09.
- de 19.05.2010, proferido no Recurso n.º 1247/09.
- de 23.06.2010, proferido no Recurso n.º 191/10.

A fundamentação jurídica que serve de base a este entendimento está expressa num dos mais recentes acórdãos deste Supremo Tribunal – Acórdão de 23.06.2010- Recurso n.º 0191/10 – que a seguir se transcreve parcialmente:

“4.1. Esta questão da natureza do tributo liquidado pela ocupação/utilização do subsolo do domínio público municipal, tem sido apreciada exaustivamente a nível da jurisprudência deste STA (quer a nível da secção do contencioso tributário, quer a nível do Pleno da mesma secção), firmando-se o entendimento de que se trata de um tributo que tem a natureza de taxa, devido ao seu carácter sinalagmático já que o respectivo montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as tubagens em causa foram colocadas.

Nesse sentido, podem ler-se, entre muitos outros, os acórdãos desta secção do STA, de 17/11/04, de 27/04/05, de 9/5/07, de 16/01/08, de 9/10/08, de 3/06/09, de 8/07/09, de 16/09/09, de 4/11/09, de 17/03/10 e de 19/5/10, respectivamente, nos recursos n.ºs. 654/04, 1338/04, 648/06, 603/07, 500/08, 207/09, 458/09, 332/09, 671/09, 931/09, e 1247/09, bem como nos acórdãos do Pleno, de 17/12/08, de 6/05/09, de 6/05/09, de 23/09/09, de 28/10/09 e de 20/01/10, respectivamente, nos recursos n.ºs. 276/08 (Pleno), 43/08 (Pleno), 963/08 (Pleno), 377/09 (Pleno), 570/09 (Pleno) e 731/09 (Pleno).

Ora, como se deixou dito neste último aresto do Pleno da Secção, cuja fundamentação sufragamos, «*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. 4º 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, 4ª edição, página 64; – ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, volume I, páginas 42-43; – DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em Direito Tributário, 1996, página 27; – BRAZ TEIXEIRA, Princípios de Direito Fiscal, 1979, página 43-44; – PAMPLONA CORTE-REAL, Curso de Direito Fiscal, volume I, página 165).

E, como se disse já no acórdão deste Pleno de 23/9/09, proferido no recurso n.º 377/09, citando o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-5-2008, rec. n.º 1.034/07 (seguindo de perto, aliás, o acórdão da mesma Secção, de 16-1-2008, rec. n.º 603/07), “(...) *De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (art. 84º), 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.”.*

E, pois, 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; mediatemente, 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 dessa 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”.*».

4.2. E também o Tribunal Constitucional se tem pronunciado neste mesmo sentido, como se pode ver, entre outros, dos respectivos acórdãos n.ºs. 128/1999, 365/2003, 366/2003, 354/2004, 355/2004, 396/2006, e 45/2010, proferidos, respectivamente, em 3/3/99, 14/07/03, 14/07/03, 19/5/04, 19/05/04, 28/6/06 e 3/02/10.

E como se exara neste último, no caso de ocupação do subsolo municipal com condutas, depósitos e tubagens para distribuição de gás *«não pode deixar de reconhecer-se a existência da relação de bilateralidade ou de sinalagmaticidade que caracteriza as taxas, em contraposição aos impostos, visto que está em causa, através da instalação subterrânea de condutas de combustíveis no domínio público municipal, o pagamento de um montante como contrapartida da “utilização de um bem do domínio público”, segundo a definição constante do artigo 4º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.*

É a utilização individualizada do subsolo municipal, e, por conseguinte, um uso privativo do domínio público, que representa uma vantagem patrimonial para o particular, a que corresponde, como contraprestação, o pagamento de uma taxa.

E é claro que, para efeito de se considerarem preenchidos os pressupostos desse tipo de tributo, basta que possa caracterizar-se, por essa forma, a existência de uma situação de correspectividade, não se tornando exigível, contrariamente ao que afirma a recorrente, que sejam os serviços municipais a proceder ao planeamento e implantação e posterior manutenção das condutas de gás.

De facto, a taxa, na situação vertente, não assenta na prestação concreta de um serviço público de que a recorrente pudesse ser beneficiária, mas antes na utilização de um bem de domínio público, de que a recorrente tirou proveito para efeito de realizar a sua actividade económica.

E é irrelevante a invocação de que se trata de uma actividade de interesse económico geral. Nem por isso a recorrente pode deixar de ser considerada como uma empresa privada que prossegue um fim lucrativo, pelo que a utilização do subsolo municipal para os fins que integram o seu objecto tem necessariamente de ser entendida como uma vantagem individualizada, sujeita ao regime tributário aplicável a qualquer outro particular.»

4.3. ... E carece, igualmente, de razão, quando alega (cfr. Conclusões 46<sup>a</sup> e 47<sup>a</sup>) a ilegalidade do tributo por violar o contrato de concessão e a Lei de Bases em que esse contrato assentou e a consequente invasão das atribuições do Estado, geradora de nulidade, à face do disposto no art. 133<sup>o</sup>, n.º 2, alínea b), do CPA.

Desde logo, porque, como se disse, «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».

Por outro lado, como se refere no supra citado ac. deste STA, de 16/1/2008, rec. n.º 603/07, «a definição dos bens do domínio público e o seu regime inserem-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República e já se inseriam nessa reserva à face da redacção da Constituição vigente em 1991, saída da revisão constitucional de 1989 [art. 168.º, n.º 1, alínea z)]», pelo que «essas eventuais alterações só poderiam ser efectuadas pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa, o que, não aconteceu, pois o DL n.º 33/91 foi emitido ao abrigo da competência legislativa própria do Governo (...).

Por isso, se se pudesse encontrar no referido DL n.º 33/91 ou no contrato de concessão uma hipotética alteração, total ou parcial, da inclusão do subsolo das estradas municipais no domínio público municipal ou alteração do seu estatuto jurídico, esses diplomas seriam, nessa parte, organicamente inconstitucionais (...)

Assim, não pode, com base nos direitos atribuídos à concessionária do serviço público de distribuição de gás natural pelo Governo naquele DL n.º 33/91 ou no contrato de concessão, concluir que foram por esses diplomas restringidos os poderes da Câmara Municipal de Lisboa de cobrar taxas pela ocupação do subsolo do domínio público municipal.»

Consequentemente, não pode também, com base em tal diploma, concluir-se que a Câmara Municipal de Sintra invadiu as atribuições do Governo, ao estabelecer taxas pela ocupação do subsolo do domínio público municipal por empresas que comercializam gás natural, pelo que não ocorre, consequentemente, a nulidade invocada pela recorrente, prevista no art. 133<sup>o</sup>, n.º 2, alínea b), do CPA.

Concluimos, portanto, que a sentença recorrida não padece do erro de julgamento que a recorrente lhe imputa, improcedendo, assim, todas as conclusões das alegações do recurso».

Ora, o que acima ficou transcrito responde a todas as questões e argumentos colocados pela recorrente nas suas alegações. Deste modo, e não havendo razões que justifiquem agora a adopção de nova posição doutrinária sobre a matéria em causa nos autos, há que concluir que o recurso não merece provimento devendo manter-se o acórdão recorrido que seguiu a doutrina acima exposta.

9. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso e confirma-se a decisão recorrida. Custas pela recorrente, com um sexto de procuradoria.

Lisboa, 18 de Maio de 2011. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Domingos Brandão de Pinho* — *António Francisco de Almeida Calhau*.

## Acórdão de 18 de Maio de 2011.

### Assunto:

*Taxa. Imposto. Ocupação do subsolo.*

**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 948/10-50.

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

Recorrido: Município de Sintra.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

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

1 – LisboaGás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A. melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Pleno do acórdão do TCA Sul de 18/05/2010, que negou provimento a um recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgara improcedente a impugnação deduzida contra os actos de liquidação de taxas de ocupação de via pública com tubagens de gás existentes no subsolo, relativas ao ano de 2003, no valor global de € 7.468,80.

Invoca como fundamento do recurso, o acórdão do Tribunal Central Administrativo de 18/06/2002, recurso n.º 04636/00.

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, nº1 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 554 e segs).

Por despacho do Exmo. Relator considerou existir a invocada oposição de julgados, e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do artº 284º, nº5 do CPPT (fls. 595).

A recorrente apresentou alegações em que conclui do modo seguinte:

1. O Acórdão recorrido - Acórdão do TCA Sul de 03/03/2010 proferido no recurso jurisdicional n.º 03840/10 - 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, i.e., a discussão sobre a legalidade da liquidação e cobrança de tributos pela ocupação do subsolo municipal com infra-estruturas destinadas à distribuição de gás natural.

2. O Acórdão recorrido defende que os tributos em apreço são verdadeiras taxas de cujo pagamento a ora Recorrente não está isenta.

3. Em sentido contrário, o Acórdão fundamento conclui que “tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente não podem ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais dessa figura, pelo que as liquidadas ao abrigo de tal denominação são, no caso, ilegais”.

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

5. É pois notória a oposição existente entre os Acórdãos recorrido e fundamento, pois quando confrontados com a mesma questão fundamental de direito e na ausência de alteração da regulamentação jurídica chegaram a conclusões distintas, 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 verificado que o bem público — subsolo municipal — era 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 CMS extravasa claramente os limites conceptuais das taxas e, por conseguinte, a 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 porque a Lei Geral Tributária é clara ao consagrar a capacidade contributiva como característica exclusiva dos impostos, não das taxas

10. Um entendimento contrário seria legitimador da inaceitável perseguição das utilities que se tem verificado em tempos recentes, para a qual bem alerta SÉRGIO VASQUES na sua obra.

11. Acresce que o subsolo é para a Recorrente uma simples condição material para a instalação do serviço público essencial, o que é designado pela doutrina como concessões de uso privativo de domínio público meramente mediato ou para instalação de serviços, as quais são, por regra, gratuitas.

12. Não sendo tal realidade susceptível de tributação, as taxas cobradas pela CMS violam 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

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

2 – A Fazenda Pública não contra alegou.

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

“1. Pressupostos para o seguimento do recurso

Sufragamos o sentido do despacho proferido em 28.09.2010 pelo juiz relator no tribunal recorrido sobre a verificação dos pressupostos para resolução do conflito de jurisprudência emergente da oposição de acórdãos (fls.595):

-identidade da questão jurídica decidenda

-identidade da regulamentação jurídica aplicável

-antagonismo das soluções jurídicas plasmadas nos arestos em confronto (art.30º alínea b) ETAF aprovado pelo DL n.º 129/84, 27 Abril)

2. Conflito de jurisprudência

Questão decidenda: determinação da natureza jurídica do tributo cobrado pela autarquia à concessionária do serviço público de distribuição de gás natural pela ocupação do subsolo do domínio público municipal com condutas destinadas à instalação da rede de gás natural.

O Tribunal Constitucional pronunciou-se por diversas vezes sobre questão jurídica idêntica ou semelhante (ocupação do subsolo do domínio público municipal por condutas subterrâneas para transporte de produtos petrolíferos destinados a refinação e armazenamento) no sentido da classificação como taxa do tributo cobrado pela utilização do subsolo do domínio público municipal (acórdãos nº365/2003, 14.07.2003; 366/2003, 14.07.2003; 354/2004, 19.05.2004; 355/2004, 19.05.2004; 396/2006, 28.06.2006 disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)).

A jurisprudência do STA tem alinhado com este entendimento (acórdãos STA Pleno SCT 17.12.2008 processo n.º 267/08; 28.01.2009 processo n.º 469/08; 6.05.2009 processo n.º 43/08; 6.05.2009 processo n.º 963/08; 23.09.2009 processo n.º 377/09; 28.10.2009 processo n.º 570/09; 20.01.2010 processo n.º 731/09).

O último aresto supra identificado mereceu o seguinte sumário doutrinário:

«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».

A especial autoridade da jurisprudência citada destilada pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário, a consistência da sua fundamentação e a necessidade de observância do princípio de interpretação e aplicação uniformes do direito (art.8º nº3 C Civil) justificam a resolução do conflito no sentido da adesão à doutrina do acórdão recorrido.

**CONCLUSÃO**

O recurso não merece provimento.

O acórdão impugnado deve ser confirmado”.

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

4- 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. ali. 687º, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2004, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artºs 2º, n.º 1, e 40, no 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.º152.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.º616/07).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

A questão jurídica que importa conhecer prende-se em saber da natureza do tributo cobrado pela Câmara Municipal de Sintra pela ocupação do subsolo com tubagens destinadas ao transporte de gás natural, sendo certo que os acórdãos em confronto decidiram a esse respeito de forma diametralmente oposta.

Na verdade, enquanto no acórdão recorrido se decidiu que é de qualificar como taxa esse tributo, não se encontrando dela isenta ou não sujeita a empresa de distribuição de gás natural se o respectivo contrato de concessão ou a lei, expressamente, dela a não isentaram, já o acórdão fundamento decidiu em sentido oposto.

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

Sendo assim, na realidade, verifica-se a oposição de julgados que foi invocada.

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

a) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 364/2003 - Proj. n.º 25/03, no montante de € 617,40- Cfr. documento a fls. 21 e 22;

b) A taxa referida em a) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas na zona de Lavandaria Relâmpago - Albarraque - Cfr. documento a fls. 22;

c) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 363/2003 - Proj. n.º 314/01 no montante de € 324,00- Cfr. documento a fls. 23 e 24;

d) A taxa referida em c) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas de gás na Rua Frederico Arez, Azinhaga da Fonte e Praceta Febo Moniz - Cfr. documento a fls. 24;

e) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 365/2003 - Proj. n.º 314/01, no montante de € 324,00- Cfr. documento a fls. 25 e 26;

f) A taxa referida em e) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas de gás na zona de Praceta Francisco Holanda e Rua Prof. Joaquim Fontes - Cfr. documento a fls. 27;

g) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira

da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 361/2003 - Proj. n.º 185/03, no montante de € 74,40 - Cfr. documento a fls. 28 e 29;

h) A taxa referida em g) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela impugnante, com a instalação de condutas de gás na zona de Travessia Av. Infante D. Henrique/cruzamento com Rua General Norton de Matos - Cfr. documento a fls. 29;

i) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 349/03 - Proj. n.º 008/03, no montante de € 110,00 - Cfr. documento a fls. 30 e 31;

j) A taxa referida em i) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas na zona de Algueirão-Mem Martins, Estrada das Mercês (Lavagem Elefante Azul)- Cfr. documento a fls. 31;

k) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 359/03 - Proj. n.º 185/02, no montante de € 24,00- Cfr documento a fls. 32 e 33;

l) A taxa referida em k) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela impugnante, com a instalação de condutas na zona de Caminho do Penedo - Mira Sintra - Cfr. documento a fls. 33;

m) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 362/2003 - Proj. n.º 314/01, no montante de € 270,00 - Cfr. documento a fls. 34 e 35;

n) A taxa referida em m) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas na zona Industrial do Alto de Colaride - Cacém - Cfr. documento a fls. 35;

o) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 353/2003 - Proj. n.º 008/03, no montante de € 30,00- Cfr. documento a fls. 36 e 37;

p) A taxa referida em o) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas na zona do Real Club - Massamá - Cfr. documento a fls. 37;

q) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 352/2002 - Proj. n.º 445/02, no montante de € 215,00- Cfr. documento a fls. 38 e 38;

r) A taxa referida em q) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas de gás na Rua Sociedade 22 de Maio - Venda Seca - Aqualva Cacém - Cfr. documento a fls. 39;

s) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 351/2003 - Proj. n.º 233/02, no montante de € 1.302,00 - Cfr. documento a fls. 40 e 41;

t) A taxa referida em s) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela impugnante, com a instalação de condutas na Rua Salvador Correia de Sá e outras - Mem Martins - Cfr. documento a fls. 41;

u) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 341/2003 - Proj. n.º 303/01, no montante de € 3.108,00 - Cfr. documento a fls. 42 e 43;

v) A taxa referida em u) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela impugnante, com a instalação de condutas na zona do Bairro Económico - Queluz - Cfr. documento a fls. 43;

w) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 360/2003, no montante de € 240,00- Cfr. documento a fls. 44 e 45;

x) A taxa referida em w) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas na zona da Rua dos Moinhos - Varge Mondar - Cfr. documento a fls. 45;

y) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 350/2003, Proj. n.º 008/03 no montante de € 30,00 - Cfr. documento a fls. 46 e 47;

z) A taxa referida em y) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela impugnante, com a instalação de condutas na zona da Rua do Coudel - Mem Martins - Cfr. documento a fls. 47;

aa) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a Impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 347/2003, Proj. no 008/03 no montante de € 200,00- Cfr. documento a fls. 48 e 49;

bb) A taxa referida em aa) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas na zona da Rua da Formiga - Odrinhas - Cfr. documento a fls. 49;

cc) Por ofício datado de 15 de Setembro de 2003, foi a impugnante notificada, pela Divisão de Mercados e Licenciamento das Actividades Económicas do Departamento de Administração Financeira da Câmara Municipal de Sintra, para proceder ao pagamento da taxa de ocupação de espaço público (subsolo), relativa ao processo n.º 354/2003, Proj. n.º 83/01 no montante de € 600,00 - Cfr. documento a fls. 50 e 51;

dd) A taxa referida em cc) foi liquidada pela concessão de licença, pelo Município de Sintra, para ocupação do subsolo, pela Impugnante, com a instalação de condutas na zona de Casal de Cambra - Cfr. documento a fls. 51;

ee) A Impugnante é concessionária do serviço público da rede de distribuição regional de gás natural de Lisboa, nos termos do Decreto-Lei n.º 33/91, de 16 de Janeiro, tendo sucedido em todos os direitos e obrigações a “GDP - Gás de Portugal, SA” - Cfr. artigo 1.º e 2.º da petição inicial e documento de fls. 26 a 85;

ff) Em 19 de Fevereiro de 2004 deu entrada a presente Impugnação Judicial - Cfr. carimbo apostado na p.i. a fls. 2.

7- A jurisprudência deste Supremo Tribunal, quer na Secção, quer no Pleno, no que é acompanhada pelo Tribunal Constitucional, é por demais pacífica e uniforme no sentido de qualificar como taxa, por revestir natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, uma vez que se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas forma colocadas.

Não se descortinam razões válidas para divergir dessa jurisprudência de todo consolidada neste Supremo Tribunal e que igualmente foi perfilhada no acórdão sob recurso.

Sendo assim, à míngua de mais válidos e proficientes argumentos que alicerçam esse entendimento jurisprudencial, limitar-nos-emos a acompanhar o que a esse propósito foi afirmado no acórdão de 17/11/10, no recurso n.º 174/10, do Pleno da secção, em que se transcreve parcialmente o acórdão do mesmo Pleno de 17/12/08, recurso n.º 267/08.

Escreveu-se nesse aresto:

“a distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas os que têm as últimas.

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

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

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

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

O facto de a Impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois, a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada, naturalmente vocacionada para obtenção de lucros.

De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (art.º 84.º), entre os quais se incluem as estradas, não pode ser permitida em situações de interesse exclusivo de particulares, pois isso reconduzir-se-ia à subversão da atribuição constitucional da natureza de bens do domínio público.

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

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

Por outro lado, não há elementos que permitam afirmar que haja uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo constitui para a Impugnante, pelo que não se pode excluir aquela relação sinalagmática por hipotética falta de corresponsabilidade.

Assim, em sintonia com a jurisprudência do Tribunal Constitucional (Acórdãos n.ºs 365/2003 e 366/2003, ambos de 14-7-2003, e n.º 396/2006, de 28-6-2006) e deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdãos de 17-11-2004, proferidos nos recursos n.ºs 650/04 e 654/04, de 13-4-2005, recurso n.º 1339/04, e de 27-4-2005, recurso n.º 1338/04) é de concluir que os tributos liquidados no acto impugnado têm natureza de taxas, tendo cobertura legal no referido art.º 11.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais de 1987 (Esta cobertura mantém-se à face da posterior lei das finanças locais, no art.º 19.º, alínea e), da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto)”. Neste sentido, pode ver-se, ainda os Acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17/11/04, in rec. n.º 650/04; de 27/4/05, in rec. n.º 1.338/04; de 13/4/05, in rec. n.º 1.339/04; de 7/5/08, in rec. n.º 1.034/07; de 16/1/08, in rec. n.º 603/07 e de 3/6/09, in rec. n.º 207/09 e deste Pleno da Secção de 23/9/09, in rec. n.º 377/09 e de 20/1/10, in rec. n.º 731/09.

Por outro lado, alega a recorrente que beneficiaria da isenção a que se reporta o art.º 33º, no i da Lei das Finanças Locais, uma vez que, ocupando o subsolo ao abrigo da concessão, exerce poderes que são do Estado.

Mas não tem razão.

Com efeito, “a isenção de que goza o Estado é subjectiva, não se vendo modo de ela poder ser transmitida a outrem, seja pela via administrativa, seja por contrato...”

Acresce que a concessão não transfere para o concessionário senão os poderes necessários ao desempenho do serviço público por que fica responsável — e é por isto mesmo que lhe é permitido instalar equipamentos no domínio público. Mas não mais do que isso. A concessão não altera a natureza jurídica do concessionário que, no caso, é uma sociedade comercial, e não passou, por obra da concessão, a ser uma pessoa colectiva de direito público” (Acórdão da Secção do Contencioso Tributário do STA de 8/11/06, in rec. n.º 648/06).

Assim e em conclusão se dirá, sem necessidade de mais desenvolvimento, que o tributo pago aos municípios por empresas por 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.”

Como assim, o acórdão sob recurso não merece censura.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se, em consequência, o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 18 de Maio de 2011. — *António José Martins Miranda de Pacheco* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Domingos Brandão de Pinho* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

**Acórdão de 15 de Junho de 2011.****Assunto:**

*Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Inexistência de oposição jurídica sobre a questão fundamental de direito.*

**Sumário:**

- I — São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos a identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.*
- II — Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados se dos acórdãos em confronto resulta não se verificar oposição de soluções jurídicas sobre a questão fundamental de direito, antes radicando as soluções antagónicas em divergência no domínio da apreciação da matéria de facto, concretamente no que respeita à relação causal de indispensabilidade dos custos.*

Processo n.º 49/11-50.

Recorrente: IVECO Portugal — Comércio e Veículos Industriais, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.<sup>o</sup> Dr. António Calhau.

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

**I** – IVECO Portugal – Comércio de Veículos Industriais, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 12/5/2009, dele vem interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, ao abrigo do disposto nos artigos 284.º do CPPT e 30.º, alínea b’), do ETAF, por oposição de julgados, indicando como acórdão fundamento do recurso, no que diz respeito às despesas suportadas com **promoção e publicidade**, o acórdão do TCAS, proferido em 17/7/2007 no processo n.º 1107/06, e, quanto às despesas suportadas com **deslocações**, o acórdão do TCAN, proferido em 11/1/2007 no processo 70/01, e formulando as seguintes conclusões:

**- Oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento quanto às despesas suportadas com promoção e publicidade**

I) Tanto no acórdão recorrido como no acórdão fundamento, estamos em presença de liquidações cujo único fundamento é a não-aceitação da dedutibilidade de determinados custos por não ter sido demonstrada a relação causal da sua indispensabilidade.

II) A oposição redundante, pois, na aplicação do actual art.º 23.º do CIRC, art.º 74.º, n.º 1 da LGT e 268.º, n.º 3 da CRP.

III) Termos em que se verifica claríssima e directa oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

IV) No acórdão fundamento, rejeita-se a possibilidade de a Administração Fiscal se intrometer na “*autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte*”, exigindo-se, somente, “*uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, directa ou indirectamente, à obtenção de lucros*”.

V) No acórdão recorrido, aceita-se essa realidade de intromissão na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte por parte da Administração Fiscal.

VI) No acórdão fundamento, por um lado, exige-se um juízo positivo sobre a subsunção dos custos na actividade societária e basta que tais custos sejam abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo, e, por outro lado, o acórdão recorrido vem exigir prova idónea, sem especificar que tipo de prova é exigível, da existência de uma relação causal de indispensabilidade dos custos.

VII) No acórdão fundamento, é sustentada a posição de que a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objectivo social, enquanto que o acórdão recorrido aceita que a Administração Fiscal exclua a dedutibilidade de custos apenas com base na mera indicação que o sujeito passivo não comprovou a sua indispensabilidade para a realização de proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, não revelando qualquer tipo de “*forte motivação*”.

VIII) Fica, assim, demonstrada a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

IX) E a identidade de situações que apreciam.

X) Deverá ser adoptado o entendimento seguido no acórdão fundamento, uma vez que tal posição é a única que se coaduna com a disposição legal referente ao art.º 23.º do CIRC, no sentido de se exigir somente que os custos sejam abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo para que sejam fiscalmente aceites, rejeitando-se a possibilidade de a Administração Fiscal se intrometer na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte exigindo prova concreta (impossível de obter) da existência de uma relação causal entre as despesas suportadas e a verificação da obtenção dos proveitos, bem como prova idónea da indispensabilidade de tais despesas, bastando, portanto, que o custo seja realizado no interesse da empresa (averiguado em função de um juízo positivo), ainda que indirectamente, à obtenção de lucros, para que seja aceite a sua dedutibilidade.

**- Oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento quanto às despesas suportadas com deslocações**

I) Tanto no acórdão recorrido como no acórdão fundamento, estamos em presença de liquidações cujo único fundamento é a não-aceitação da dedutibilidade de determinados custos pelo facto de os mesmos corresponderem ao custeio de despesas com deslocações de “*pessoas tidas como estranhas à vida societária*”.

II) O acórdão fundamento não exige a existência de um vínculo laboral para que as despesas com determinado colaborador sejam dedutíveis.

III) Sendo que, em clara oposição ao supra mencionado, o acórdão recorrido diferencia os custos suportados com trabalhadores da empresa e custos com colaboradores “*estranhos à vida societária*”.

IV) Embora o acórdão fundamento sustente que, não obstante existirem custos com pessoas que não se integram na estrutura da sociedade, desde que tais custos sejam indispensáveis à produção de proveitos e à manutenção da força produtora, havendo uma relação causal entre esse custo e os proveitos da empresa, devem tais encargos ser deduzidos ao lucro tributável por se integrarem no conceito de custo fiscal previsto no artigo 23.º do CIRC.

V) Fica, assim, demonstrada a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

VI) E a identidade de situações que apreciam.

VII) Devendo ser adoptado o entendimento seguido no acórdão fundamento, uma vez que o artigo 23.º do CIRC não exige, tendo em vista a aceitação de determinadas despesas como custos fiscais, que tais despesas sejam realizadas com trabalhadores da recorrente.

VIII) Seguindo-se, portanto, a posição de que havendo uma relação causal entre esses custos e os proveitos da empresa (ainda que analisada em abstracto no sentido de verificar se os custos foram realizados no interesse da sociedade), devem tais encargos ser fiscalmente dedutíveis por se integrarem no conceito de custo fiscal previsto no artigo 23.º do CIRC, não obstante terem sido suportados com pessoas não pertencentes aos quadros da recorrente.

**- Do objecto do presente recurso**

I) O acórdão recorrido não aceita a dedutibilidade dos custos com promoção e publicidade uma vez que considera não ter sido prestada prova idónea de existir uma relação causal de indispensabilidade dos custos.

II) Ao contrário do sustentado no acórdão recorrido, o qual apenas se refere à prova decorrente das facturas apresentadas, apresentou a recorrente prova testemunhal no sentido de demonstrar os efeitos de promoção da marca tendo em vista a obtenção de maiores proveitos comerciais.

III) **É facto notório e assente que, no panorama empresarial actual, os custos com publicidade são indispensáveis para a obtenção de proveitos, pelo que a prova ou alegação da sua indispensabilidade nem carecia de ter sido produzida pela recorrente, nos termos do art.º 514.º do CPC.**

IV) **Ao não ter considerado a prova testemunhal produzida, o acórdão recorrido violou o disposto no art.º 515.º do CPC, o qual dispõe que o tribunal deve tomar em consideração todas as provas produzidas, tenham ou não emanado da parte que devia produzi-las.**

V) Uma vez que os custos se relacionam com a promoção e publicidade da recorrente, não é necessário demonstrar os resultados atingidos com tal política promocional porque estas despesas não pressupõem um resultado efectivo directo de causa e efeito directamente quantificável em termos de determinação dos proveitos obtidos, tal como é pacificamente reconhecido pela Jurisprudência e Doutrina dominante.

VI) É absolutamente indiferente, do ponto de vista fiscal, a forma ou o meio pelo qual as empresas decidem publicitar a sua marca, uma vez que a publicidade se integra no escopo societário da recorrente, até porque todas as empresas necessitam de publicitar a sua marca no mercado de forma a potenciarem o aumento dos seus proveitos.

VII) A conclusão de que este tipo de custos deve ser considerado na integralidade é acompanhada pela melhor doutrina que é unânime no sentido de que devem ser dedutíveis ao lucro tributável todas as despesas contraídas no interesse da empresa desde que contribuam para o lucro, ainda que apenas de forma indirecta ou mediata.

VIII) O acórdão recorrido entendeu que “a AF fez prova dos factos que foram por si alegados”, pese embora não ter existido qualquer demonstração de que a recorrente não realizou este custo no interesse da empresa, embora devesse ter sido feita prova nesse sentido.

IX) O acórdão recorrido, ao decidir que “a AF fez prova dos factos que foram por si alegados – pelo que não ocorre a invocada falta de fundamentação”, simplesmente pelo facto de constar no ponto 4 da matéria de facto provada que “o sujeito passivo não identifica os destinatários das ofertas (...)”, não é suficiente para concluir que a Administração Fiscal colocou fundadamente em causa que as despesas incorridas pela recorrente não se inserem no interesse societário.

X) Ao contrário do sustentado no acórdão recorrido, a Administração Fiscal não coloca fundadamente em causa a indispensabilidade das despesas incorridas pela recorrente, não se verificando qualquer inversão do ónus da prova no sentido de impender sobre a recorrente a prova de que tais operações se inserem no âmbito do seu escopo societário.

**XI) Não sendo a factualidade invocada pela Administração Fiscal suficiente para abalar de forma fundamentada a presunção de veracidade dos custos suportados pela recorrente com publicidade, verifica-se que o acórdão recorrido, ao manter na totalidade a decisão proferida em 1.ª instância, interpreta erradamente o disposto no art.º 74.º, n.º 1 da LGT.**

XII) O acórdão recorrido persistiu no equívoco, salvo o devido respeito, de sustentar a legalidade das correcções contrariando frontalmente a Jurisprudência expendida na p.i., bem como nas alegações do recurso jurisdicional nos exactos termos expostos pela recorrente, apenas referindo genericamente que a “AF fez prova dos factos que foram por si alegados”.

**XIII) O custo imprescindível equivale a toda a despesa justificada com a actividade da recorrente, pelo que não podia a Administração Fiscal imiscuir-se e muito menos valorar as decisões empresariais da recorrente, razão pela qual não podia o acórdão recorrido ter decidido no sentido de aceitar a valoração meramente subjectiva tendente à desconsideração dos custos com publicidade, por tal não coincidir com a correcta interpretação, à luz da melhor doutrina e extensa jurisprudência, do art.º 23.º do CIRC.**

XIV) O acórdão recorrido, ao confirmar a não dedutibilidade dos custos com publicidade com base em meros juízos de valor formulados pela Administração Fiscal, viola o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real efectivo, nos termos do art.º 104.º, n.º 2 da CRP.

XV) O acórdão recorrido não coloca em causa a existência ou natureza dos custos nem os respectivos montantes, apenas acompanhando a decisão da Administração Fiscal de questionar a indispensabilidade de tais custos com base em juízos de valor que se prendem com a oportunidade das despesas, de acordo com critérios de boa gestão, não colocando nunca em causa que tais despesas demonstram ser adequadas à concretização do objecto societário da recorrente.

XVI) Tendo em atenção o tipo de custos suportados (publicidade), a sua dedutibilidade fiscal é claramente aceite no âmbito da jurisprudência dominante, amplamente demonstrada pela recorrente.

**XVII) O acórdão recorrido ao decidir no sentido exposto efectua, com a devida vénia, uma interpretação errada do disposto no art.º 23.º do CIRC.**

**XVIII) O acórdão recorrido ao decidir no sentido de que a Administração Fiscal fez prova dos factos por si alegados, interpreta de forma ilegal a norma referente ao art.º 74.º, n.º 1 da LGT, uma vez que tal disposição exige que a prova seja susceptível de convencer da veracidade de um facto invocado, o que efectivamente não se verificou.**

XIX) No que se refere às deslocações e estadas efectuadas por trabalhadores, as mesmas correspondem à política de motivação de recursos humanos praticada pela recorrente, havendo uma relação directa entre essas despesas e a produtividade de seus trabalhadores.

XX) As deslocações e estadas suportadas com as viagens de trabalhadores supostamente “*estranhos*” à actividade da recorrente assumem natureza diversa, na verdade, dizem respeito a deslocações e estadas efectuadas por trabalhadores dos concessionários da recorrente, entidades que comercializam directamente os veículos produzidos e comercializados pela recorrente.

XXI) Ao suportar os custos com deslocações e estadas, a recorrente está a contribuir inexoravelmente para a realização dos seus proveitos, visto que tais acções têm influência no aumento do desempenho daqueles que têm a responsabilidade de efectuar as vendas dos seus produtos.

**XXII) Ao confirmar a desconsideração dos custos com deslocações e estadas, o acórdão recorrido viola o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real efectivo, nos termos do disposto no art.º 104.º, n.º 2 da CRP.**

XXIII) Não pode ser aceite a tese, ao contrário do sustentado no acórdão recorrido, de que os custos com deslocação e estadas não poderão ser aceites em virtude de os trabalhadores não possuírem qualquer vínculo laboral com a recorrente.

**XXIV) O critério de indispensabilidade dos custos para a obtenção dos ganhos ou proveitos previsto no art.º 23.º do CIRC não exige que os custos suportados por uma entidade apenas sejam dedutíveis quando efectuados com sujeitos adstritos por um vínculo laboral, sendo antes necessária a produção de prova que convença da desnecessidade da despesa em função da actividade**

e interesse da recorrente, prova que deveria ter sido efectuada pela Administração Fiscal e que, em virtude da sua ausência, implica que o acórdão recorrido, ao decidir no sentido proposto pela Administração Fiscal, tenha efectuado uma interpretação errada do disposto no art.º 74.º da LGT.

**XXV) O duto acórdão recorrido decidiu pela não consideração dos custos com deslocações e estadas apenas em função de os mesmos terem sido suportados com trabalhadores não vinculados à recorrente, o que demonstra clara oposição em relação ao acórdão apresentado como fundamento da oposição de acórdãos.**

XXVI) O acórdão recorrido aceita que os custos com deslocações e estadas fazem parte de uma política de motivação de recursos humanos, o que demonstra o entendimento de que o acórdão recorrido não aceita os custos apenas pelo facto de terem sido suportados com trabalhadores não vinculados contratualmente com a recorrente.

**XXVII) O facto de os custos terem sido suportados com trabalhadores não vinculados contratualmente com a recorrente não constitui, atenta a factualidade exposta, circunstância que substancie uma forte motivação no sentido de que tais custos foram incorridos na prossecução de outro interesse que não o empresarial ou com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da recorrente, pelo que o acórdão recorrido interpreta erradamente o disposto no art.º 23.º do CIRC.**

**XXVIII) Tendo sido cabalmente demonstrada a adequação, necessidade e indispensabilidade dos custos incorridos pela recorrente tendo em vista a prossecução do seu objecto social, cumprindo-se todos os requisitos exigidos pelo art.º 23.º do CIRC, a decisão de não aceitação da dedutibilidade fiscal destes custos por parte do acórdão recorrido demonstra uma errada aplicação e interpretação do referido art.º 23.º do CIRC.**

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo, porquanto nos arestos em confronto não existe divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II – Mostram-se provados os seguintes factos:**

1- No ano fiscal de 1997, a sociedade impugnante «Iveco Portugal – Comércio de Veículos Industriais, SA», com o NIPC 501 445 927, tinha por actividade principal o comércio de veículos automóveis, de peças e acessórios, e a manutenção/reparação de veículos, CAE 50100, sendo sujeito passivo de IRC, enquadrado no regime geral de tributação, e encontrando-se colectada pelo 1.º Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira (cfr. documento junto de fls. 119 a 126 dos presentes autos; cópia de certidão da CRC junta de fls. 153 a 162 dos presentes autos);

2- Em 4/6/1998, a impugnante entregou no 1. Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira a sua declaração de rendimentos, m/22, respeitante a IRC do exercício de 1997, na qual apurou um lucro tributável na importância de € 58.801,64 e um imposto a recuperar no valor de € 618,58 (cfr. cópia da declaração de rendimentos junta de fls. 119 a 126 dos presentes autos);

3- Em 5/4/2002, na sequência de acção inspectiva interna incidente sobre a declaração de rendimentos identificada no n.º 2, a Administração Fiscal estruturou relatório cuja cópia se encontra junta a fls. 46 a 61 do apenso de reclamação graciosa, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

4- No relatório identificado no n.º 3 refere-se, nomeadamente e no que ao presente processo interessa:

a) Que o sujeito passivo contabilizou na «conta 621820 – art.ºs para oferta sup. 3.000\$00» a verba de 565.000\$00 respeitante à aquisição de 1 Chassi Alpha + Equip. (cfr. documento junto a fls. 66 do apenso de reclamação graciosa);

b) Na «conta 621830 – art.ºs para oferta art.º 21.º do CIVA» contabilizou facturas no montante de 2.791.562\$00, relativamente à aquisição de produtos das marcas Cartier, Yves Saint Laurent, Dupont e Omega (cfr. documentos juntos a fls. 67 e 68 do apenso de reclamação graciosa);

c) Uma vez que o sujeito passivo não identifica os destinatários das ofertas, não comprova a sua indispensabilidade para a realização de proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, pelo que não será aceite como custo, nos termos do art.º 23.º do CIRC, o valor de 3.356.562\$00 (565.000\$ + 2.791.562\$) = € 16.742,46;

d) Que o sujeito passivo inscreveu na «conta 622720 – deslocações e estadas estrang.» viagens no montante total de 10.655.896\$00, cuja indispensabilidade para a realização de proveitos não se encontra comprovada, tanto mais que grande parte dos participantes não pertence à empresa (cfr. documentos juntos a fls. 80 a 84 do apenso de reclamação graciosa);

e) Que o sujeito passivo contabilizou nas «contas 622710 – deslc. e estadas no país» e «622720 – deslocações e estadas no estrang.» custos no montante total de 73.595.414\$00, nos quais estão englobadas despesas respeitantes a alimentação, viagens e alojamento nas deslocações dos sócios, trabalhadores

da empresa e outros, cuja natureza determina a sua contabilização nas despesas de representação. Desta forma, apenas se aceitam 80% a título de custos. Em face da correcção anterior, foi apurado um acréscimo ao lucro tributável declarado na importância de 12.587.904\$00 [(73.595.414\$ - 10.655.896\$) x 20%], ao qual será abatida a importância de 999.011\$00 referente a despesas de representação já englobadas pelo sujeito passivo (4.995.056\$00 x 20%), pelo que se propõe um acréscimo ao lucro tributável no valor de 11.588.893\$00 = € 57.805,15 (cfr. documentos juntos a título exemplificativo a fls. 86 a 112 do apenso de reclamação graciosa);

f) Que o sujeito passivo contabilizou na «conta 62233 – publicidade e propaganda» facturas no montante de 64.330.775\$00. As campanhas publicitárias, por serem encargos de projecção económica plurianual, devem ser consideradas custos repartíveis em partes iguais por três exercícios económicos, nos termos do art.º 17.º, n.º 4, alínea d), de Dec. Regulamentar 2/90, de 12/1, conjugado com os art.ºs 29.º e 32.º, alínea c), do CIRC, sendo amortizáveis em função do período de vida útil esperada. Assim, propõe-se como amortização do exercício de 1997 o valor de 21.441.447\$00 (64.330.775\$00 x 33,33%) e um acréscimo ao lucro tributável declarado de 42.889.328\$00 = € 213.931,07 (64.330.775\$ - 21.441.447\$) – (cfr. documentos juntos a fls. 127 a 129 do apenso de reclamação graciosa);

g) Que o sujeito passivo inscreveu na «conta 62233 – publicidade e propaganda» facturas na importância total de 33.072.826\$00 que possuem uma projecção económica plurianual, pelo que devem os custos ser repartidos durante um período mínimo de três anos, nos termos do art.º 17.º, n.º 4, do Dec. Regulamentar 2/90, de 12/1. Assim, propõe-se como amortização do exercício de 1997 o valor de 11.023.172\$00 (33.072.826\$00 x 33,33%) e um acréscimo ao lucro tributável declarado na importância de 22.049.654\$00 = € 109.983,21 (33.072.826\$ - 11.023.172\$) – (cfr. documentos juntos a fls. 131 a 134 do apenso de reclamação graciosa);

5- Por ofício datado de 17/4/2002, foi a sociedade impugnante notificada do relatório final de inspecção identificado no n.º 3 (cfr. documento junto a fls. 55 dos presentes autos);

6- Em 31/7/2002, alicerçada no relatório de inspecção mencionado nos n.ºs 3 e 4, a A. Fiscal estruturou a liquidação adicional de IRC n.º 8310012613, relativa ao exercício de 1997, procedendo à correcção do lucro tributável para o montante de € 519.495,49, ao apuramento do imposto devido e correspondentes juros compensatórios, no valor total de € 238.575,77, fixando o termo final do prazo de pagamento voluntário no pretérito dia 18/9/2002 e da qual surge como sujeito passivo a sociedade impugnante (cfr. documento junto a fls. 73 dos presentes autos; informação exarada a fls. 15 a 22 do processo administrativo apenso; documentos juntos a fls. 5, 6 e 8 do processo administrativo apenso);

7- Através da guia de pagamento mod. 82 n.º 82005121037, a impugnante realizou em 18/9/2002 o pagamento por conta da importância de € 63.118,04, respeitante a parte da dívida resultante da liquidação identificada no n.º 6 (cfr. factualidade admitida pela impugnante na p.i.; documento junto a fls. 92 dos presentes autos; informação exarada a fls. 12 do processo administrativo apenso: documento junto a fls. 7 do processo administrativo apenso);

8- Em 16/12/2002, a impugnante deduziu reclamação graciosa dirigida ao Director da 2.ª Direcção de Finanças de Lisboa tendo por objecto a liquidação adicional identificada no n.º 6 (cfr. data de entrada aposta a fls. 2 do apenso de reclamação graciosa);

9- A A. Fiscal instaurou, no 1.º Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira, o processo de execução fiscal n.º 1597-2002/103637.8, para cobrança coerciva da liquidação evidenciada no n.º 6 (cfr. informação exarada a fls. 12 do processo administrativo apenso; documento junto a fls. 11 do processo administrativo apenso);

10- Em 27/12/2002, a sociedade impugnante procedeu, em respeito pelo Dec.-Lei 248-A/2002, ao pagamento da importância de € 110.273,25, referente ao remanescente da dívida tributária mencionada no n.º 6, em fase de cobrança coerciva no âmbito do processo de execução fiscal referenciado no n.º 9 (cfr. factualidade admitida pela impugnante na p.i.; documento junto a fls. 100 dos presentes autos; informação exarada a fls. 12 do processo administrativo apenso; documentos juntos a fls. 7 e 9 a 11 do processo administrativo apenso);

11- Em 15/9/2003, não tendo havido qualquer decisão da reclamação graciosa referida no n.º 8, a sociedade «Iveco Portugal – Comércio de Veículos Industriais, SA» deduziu a presente impugnação, apresentada junto do então Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 1 dos autos);

12- Em 31/10/2003, a reclamação graciosa identificada no n.º 7 foi indeferida totalmente pela A. Fiscal, através de despacho que concorda com a informação e pareceres prévios nesse sentido (cfr. documentos juntos a fls. 184 e 192 do apenso de reclamação graciosa);

13- Em 10/11/2003, a sociedade impugnante foi notificada do indeferimento total da reclamação por si deduzida (cfr. documentos juntos a fls. 193 e 194 do apenso de reclamação graciosa);

14- A sociedade impugnante tinha, em 1997, instalações em Castanheira do Ribatejo, com cerca de cem funcionários, e uma rede de concessionários dispersa por todo o país, sendo usuais as deslocações no país e ao estrangeiro, para acompanhamento de clientes e para formação, cujos formulários

eram preenchidos diariamente e entregues semanalmente na empresa (cfr. depoimento das testemunhas arroladas pela impugnante constante de gravação áudio apenas aos presentes autos e que dos mesmos faz parte integrante);

15- Na actividade da impugnante é frequente a entrega de ofertas de valor superior a € 15,00, especialmente aos principais clientes (cfr. depoimento das testemunhas arroladas pela impugnante constante de gravação áudio apenas aos presentes autos e que dos mesmos faz parte integrante);

16- Dá-se aqui por integralmente reproduzido a campanha promocional «Daily sólido como uma rocha» estruturada pela sociedade impugnante, tendo por objecto uma oferta promocional de financiamento sem juros com a duração definida entre 3/11/1997 e 31/12/1997, cuja data limite de recepção de contratos ocorreu no dia 22/1/1998 (cfr. documentos juntos a fls. 81 a 88 dos presentes autos).

**III** – Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS de 12/5/2009 (fls. 409 a 423), por oposição de julgados, ao abrigo do disposto nos artigos 284.º do CPPT, 30.º, alínea b') do ETAF84 e 102.º da LPTA, indicando-se como acórdãos fundamento do recurso, no que diz respeito às despesas suportadas com promoção e publicidade, o acórdão do TCAS proferido, em 17/7/2007, no recurso n.º 1107/06, e quanto às despesas suportadas com deslocações, o acórdão do TCAN proferido, em 11/1/2007, no recurso n.º 70/01.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA (v., entre outros, o Ac. do STA de 7/5/2003, proferido no recurso n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687.º, n.º 4 do CPC) - vd. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, pág. 814.

A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime aqui aplicável, depende da satisfação dos seguintes requisitos: - 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 perflhado, nos dois arestos, solução oposta; - a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 26/9/2007, 14/7/2008 e de 6/5/2009, in recursos n.ºs 452/07, 616/07 e 617/08, respectivamente).

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19/6/96 e de 18/5/2005, proferidos nos recursos n.ºs 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (v. Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado, vol. II, pág. 809, e acórdão do STJ de 26/4/95, no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

#### **- Quanto às despesas suportadas com promoção e publicidade**

Não se verifica entre os acórdãos em confronto divergência de soluções quanto à questão de direito em análise, porquanto, como refere o Exmo. PGA no seu parecer, em ambos os arestos se conclui que o requisito de indispensabilidade de um custo tem de ser interpretado como um conceito indeterminado de necessário preenchimento casuístico, em resultado de uma análise de perspectiva económica empresarial, na percepção de uma relação de causalidade económica entre a assunção de um custo e a sua realização no interesse da empresa, atento o objecto societário do ente comercial em causa, sendo vedadas à Administração Fiscal actuações que coloquem em crise o princípio de liberdade de gestão e autonomia da vontade do sujeito passivo – cfr. acórdão recorrido a fls. 415 e acórdão fundamento a fls. 474 e segts.

Sucede, porém, que enquanto no acórdão fundamento se concluiu, face à matéria de facto apurada, que a recorrente logrou fazer prova positiva de que as ditas despesas se inseriram na sua capacidade, interesse e objectivo societário, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa (fls. 479), já no acórdão recorrido (fls. 415) atenta a matéria de facto provada se considerou que a sociedade impugnante somente alegava que os encargos versados foram realizados em função dos fins sociais, não demonstrando a relação causal entre a assunção dos mesmos e o desenvolvimento da sua actividade empresarial.

Concluindo-se, mais adiante, no mesmo aresto que «na situação controvertida, a mera apresentação de facturas, a par das alegações formuladas na petição inicial, bem como a prova testemunhal produzida (...) não permitem a este Tribunal correlacionar os encargos controvertidos com a actividade comercial da impugnante, pelo que não constituem meios probatórios bastantes para demonstrar a necessária relação causal de indispensabilidade dos custos».

Ou seja, a alegada divergência entre os dois acórdãos reporta-se tão só à apreciação da matéria de facto no que respeita à relação causal de indispensabilidade dos custos, prova essa que se logrou fazer no caso versado no acórdão fundamento e que não se alcançou na hipótese do acórdão recorrido.

**- Quanto às despesas suportadas com deslocações**

O mesmo sucede também nesta questão.

Com efeito, no acórdão recorrido, entendeu-se «não assistir razão à impugnante, na medida em que não apresenta meios probatórios suficientes a comprovar as alegações que tece. Nesse sentido a impugnante não apresentou evidência documental que suporte a tese que invoca e que demonstre, designadamente, a *ratio* subjacente à alegada política de motivação de recursos humanos e de atribuição destes prédios de empenho, a sua eficácia nos resultados comerciais e a respectiva conexão com a elevada produtividade dos funcionários» (fls. 416).

Acrescentando-se, ainda, no mesmo aresto, mais adiante, que «os testemunhos produzidos (cfr. n.º 14 da matéria de facto) apresentam-nos um cenário genérico, não consubstanciado nem concretizado, que, igualmente, fica aquém do exigível para a demonstração da indispensabilidade destes custos» (fls. 416).

Já no acórdão fundamento o que se considerou foi que a impugnante logrou demonstrar que um indivíduo que não fazia parte da gerência nem era funcionário da empresa «lhe prestava serviços, pois que, embora se encontrasse já reformado, auxiliava o respectivo gerente, visitando clientes, fornecedores, bancos e seguros, no interesse da sociedade, pagando-lhe esta, somente, as despesas de deslocação que ele suportava nessa actividade» (fls. 498-A).

Ou seja, a divergência entre os dois acórdãos refere-se, também, e apenas, directa e concretamente à apreciação que foi feita da matéria de facto.

Não se vislumbrando, por isso, que sobre as questões de direito em análise nos arestos em confronto exista, de facto, oposição que sirva de fundamento ao presente recurso.

E, neste contexto, não se verificando oposição de soluções jurídicas sobre a questão fundamental de direito, o recurso deve ser julgado findo, por falta dos necessários pressupostos para a sua aceitação.

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

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

Lisboa, 15 de Junho de 2011. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

## Acórdão de 15 de Junho de 2011.

**Assunto:**

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

**Sumário:**

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

Processo n.º 705/10-50.

Recorrente: M. Simão, S. A.

Recorrida: Caixa Geral de Aposentações.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – M. SIMÃO, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, oposição à execução fiscal n.º 3697200401078950, por dívidas à Caixa Geral de Aposentações, no montante de € 93.338,88, relativamente ao período de Novembro de 1999, Dezembro de 2000, Fevereiro a Dezembro de 2001 e Janeiro de 2002.

Este tribunal, por sentença de 19/02/09, julgou parcialmente procedente a oposição, julgando prescritos os juros referentes às dívidas de 1999 e 2000 e improcedente na restante parte (vide fls. 91 a 98).

Inconformada, a oponente interpôs recurso desta sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul (TACS) que, por decisão de 23/02/10, negou provimento ao recurso e confirmou a sentença recorrida (vide fls. 155 e sgs.).

De novo inconformada, deste acórdão interpôs recurso “nomeadamente por oposição de acórdãos, nos termos do artigo 280º do CPPT” para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário (vide fls. 173), invocando, como fundamento do mesmo, oposição entre aquele acórdão e o Acórdão do STA de 18/2/98, prolatado por esta Secção do STA in rec. n.º 21.699 (vide fls. 288).

Admitido o recurso por despacho de 7/04/10 (vide fls. 180), a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artigo 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (vide fls. 184 e sgs).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Sul considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos, pelo que foi proferido despacho a ordenar o cumprimento do disposto no artigo 284º, n.º 5 do CPPT (vide fls. 198).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

“30-O Acórdão recorrido e os invocados como fundamento, versam, também sobre situações fácticas substancialmente idênticas, e no âmbito de regime jurídicos em tudo semelhantes como já atrás se alegou e aqui se dá por reproduzido.

31-No caso ora recorrido também não:

- a) Implicava a produção de prova diferente da documental;
- b) Não envolvia a apreciação da dívida exequenda;
- c) Não representava a interferência da matéria exclusiva da entidade que houver extraído o título.

32-Sendo certo que a causa de pedir era parcialmente idêntica com a dos Doutos acórdão no que concerne à nulidade do título, à sua inexequibilidade e ainda à incerteza e inexigibilidade da obrigação.

33-Na verdade, a causa de pedir além da já referida no número anterior, envolveu também com vencimento o pagamento parcial da dívida exequenda e a prescrição também parcial de juros, todos Doutamente apreciados em primeira Instância.

34-Logo, não se compreende porque razão não se podia em sede de oposição invocar a falta de requisitos essenciais do título executivo.

35-Tendo a Administração Fiscal a faculdade de extrair novo título com todos os requisitos legais e instaurar novo processo com base nele.

36-Por isso no processo de execução fiscal, estar-se-á perante uma nulidade originária que pode ser conhecida oficiosamente e arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.

37-Aliás, neste sentido pode ver-se o Ac. do STA de 10-12-2003 recurso 1175/03 no qual se entendeu que pelo facto do título executivo carecer de requisitos legais deveria ser instaurada nova execução, possibilidade que também existe nos casos em que o título executivo foi anulado parcialmente por erros qualitativos, o que foi o caso.

38-Deste modo o acórdão recorrido violou o preceituado no artigo 204º, n.º1 alínea i), 163º e 165º e o direito de defesa do contribuinte consagrado no artigo 20º e sgs da CRP, artigos 3º e sgs do CPA, e 55º e sgs da LGT.

Como resulta do exposto (artigos 30º e sgs e 1º e sgs) ficou demonstrada a oposição entre os Acórdão em apreço já que os mesmos versam sobre a mesma questão de direito e tiveram decisões opostas.

Não obstante, sendo a questão em apreço essencialmente de Direito, o Tribunal não está limitado ao apreciá-la ao alegado pela recorrente, sobre a existência daquela, como determina o Princípio Geral do Processo Civil.

Por isso nada obstará a que o Tribunal julgue reconhecida a existência da oposição por razões diferentes da invocada pelo recorrente.

Nestas circunstâncias, a eventual omissão da demonstração da existência da oposição, não deve obstar ao reconhecimento da alegada oposição.

Nestes Termos e nos melhores de direito e sempre com o Mui douto suprimento de Vossas Excelências, se pede que seja proferido Douro Acórdão no qual sejam reconhecida a alegada oposição e em conformidade seja proferida decisão anular a decisão recorrida e a reconhecer a falta de requisitos do título executivo, consequentemente a sua nulidade, sendo que a mesma é do conhecimento oficioso e importa a anulação de todo o processado posterior à instauração do processo executivo como aqui se pede.

A recorrida Caixa Geral de Aposentações contra-alegou, formulando as seguintes conclusões:

1-Com excepção da parte da doutra sentença que julgou prescritos os juros referentes às dívidas de 1999 e 2000, a presente oposição deve ser julgada improcedente;

2-Atenta a enumeração taxativa dos fundamentos à oposição à execução fiscal prevista no n.º 1 do art.º 204.º do C.P.P.T, a alegada nulidade do título executivo, com o fundamento de não se encontrarem indicadas as datas em que ocorreram os factos geradores das receitas, parece que a mesma deverá improceder, e uma vez que as razões invocadas pelo oponente não têm qualquer enquadramento no preceito acabado de citar;

3-Quanto à falta do requisito formal da indicação da localidade do devedor, como geradora da nulidade do título executivo, e uma vez que apenas contém rua e número, tal invocação não consubstancia qualquer fundamento de oposição à execução fiscal prevista na alínea i) do n.º 1 do art.º 204.º do C.P.P.T;

4-A alegada nulidade do título executivo deveria ter sido suscitada, como incidente, no próprio processo de execução fiscal, o que não se verificou, além de que a nulidade do título executivo não constitui facto modificativo ou extintivo posterior à liquidação, concluindo-se que não podendo a nulidade do título executivo ser invocada em processo de oposição à execução, pelo que tal facto não constitui fundamento de oposição à execução;

5-Quanto à alegada prescrição das quantias que se encontram a ser exigidas nos autos, tudo dependerá do conceito que se tenha da natureza dos juros moratórios a favor do Estado, considerando uns autores como uma obrigação acessória da obrigação de imposto, uma sanção pela falta de pagamento pontual, uma taxa compulsiva para obrigar o contribuinte ao pagamento das suas dívidas tributárias ou uma indemnização de perdas e danos ou uma modificação objectiva da obrigação fiscal.

6-Não tendo tais juros moratórios a natureza de tributos ou prestações tributárias, não poderá ser-lhe aplicável a norma do art.º 33.º do C.P.T. no respeitante à caducidade do direito, além de que reportando-se os juros ao período de 1 de Janeiro de 1997 a 30 de Junho de 1998, a norma aplicável será sempre a do art.º 33.º do C.P.T. e não a do art.º 45.º da LGT, que só entrou em vigor posteriormente ao período em causa;

7-Sendo o D. Lei n.º 49.168, de 5 de Agosto de 1969 o diploma que regula o regime dos juros de mora das dívidas ao Estado, aos seus serviços ou organismos autónomos e às autarquias locais, provenientes de contribuições, impostos ou taxas e com as alterações que lhe foram introduzidas pelo D. Lei n.º 73/99, de 16 de Março, e que entraram em vigor no dia 1 de Maio de 1999, tais juros não têm qualquer prazo de caducidade mas tão somente de prescrição, que é de cinco anos a contar da data do pagamento da dívida sobre que incidem, pelo que aplicando tal diploma ao caso em apreço, apenas serão devidos os juros posteriores a 10 de Fevereiro de 1998;

8-Tendo em conta que o oponente foi citado para a presente execução, em 12 de Julho de 2006, não se verifica a prescrição em relação aos juros referentes ao ano de 2001, como doutamente se refere na sentença recorrida;

9-A douta sentença recorrida não enferma de qualquer vício ou ilegalidade, correspondendo, aliás, à mais correcta interpretação e aplicação da lei pelo que deverá manter-se na íntegra, com as legais consequências.

Nestes termos e nos mais de direito, doutamente supridos por V. Ex.ªs, deve o presente recurso ser julgado improcedente, por não provado e, em consequência, deve manter-se na íntegra a douta sentença recorrida, com as legais consequências.

O Exmº Procurador- Geral Adjunto, entendendo que se verifica antagonismo de soluções jurídicas quanto à questão fundamental de direito equacionada pela recorrente, é de parecer que deve ser mantida a doutrina expendida no acórdão recorrido, em consonância com jurisprudência do STA, que indica, e em homenagem ao princípio da interpretação e aplicação uniformes de direito.

Conclui, assim, pelo não provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 22 de Dezembro de 2004, foi autuado o processo de execução fiscal n.º 3697200401078950, que corre termos no Serviço de Finanças de Seixal 2, onde é executada a sociedade M. Simão, S.A. por dívidas à Caixa Geral de Aposentações no montante global de € 93.338,88 referentes aos períodos de Nov.1999, Dezembro de 2000, Fevereiro a Dezembro de 2001 e Janeiro de 2002, (cfr. doc. junto a fls. 2 a 25 da cópia do processo executivo junto aos autos);

2. A executada foi citada para o presente processo executivo em 12/07/2006 (cfr. docs. juntos a fls. 32 a 40 da cópia certificada do processo executivo);

3. Em 09/06/2006, foi emitido “mandado de Penhora” contra a executada (cfr. doc. junto a fls. 41 dos autos);

4. Em 20/07/2006, a Caixa Geral de Aposentações emitiu um ofício no qual informa que a executada procedeu ao pagamento da quantia de €23.163,55 referente a quotas do pessoal, juros de mora e coima, dos períodos de Dezembro de 2000 a Junho de 2001 (cfr. doc. junto a fls. 31 dos autos).

3 – Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, já que tal decisão, como vem sendo

jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar (cfr. art. 687º, n.º 4 do CPC).

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

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

- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

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

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

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

4 – Desde logo, 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 e como é sabido, são as conclusões da motivação do recurso que delimitam o seu objecto.

In casu, da análise dessas mesmas conclusões ressalta à evidência que a questão suscitada e que estaria em oposição com a que foi apreciada pelo Acórdão desta Secção do STA de 18/2/98, in rec. n.º 21.699 consiste em saber se a falta de requisitos essenciais do título executivo constitui fundamento de oposição à execução fiscal.

Sendo assim, a apreciação do presente recurso há-de circunscrever-se à referida questão.

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

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

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

E muito embora o seu enquadramento legal não seja idêntico - no acórdão recorrido foi aplicado o artº 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT, enquanto que no acórdão fundamento estava em causa o artº 176º, alínea g) do CPCI -, tal não assume qualquer relevância, uma vez que e como resulta da comparação do texto de ambos preceitos legais, é idêntica a sua redacção, pelo que idêntico deverá ser o seu entendimento quanto ao enquadramento jurídico que ambos consagram.

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

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

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

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

Por outro lado e muito recentemente, também o Pleno desta Secção do STA se pronunciou no mesmo sentido no Acórdão de 6/5/09, in rec. n.º 632/08, em que o Relator é o mesmo, citando os Acórdãos também deste Pleno de 19/11/08, in rec. n.º 430/08 e de 17/12/08, in rec. n.º 364/08, pelo que passamos aqui a transcrever.

Assim, refere-se no citado aresto que “A questão decidenda é, como já se deixou referido, a de saber se a nulidade do título executivo, por falta dos seus requisitos essenciais, e quando não puder ser suprida por prova documental, é, ou não, fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

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

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

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

Todavia, outros parâmetros há a considerar.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido. Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 15 de Junho de 2011. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Domingo Brandão de Pinho* — *João António Valente Torão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

## Acórdão de 15 de Junho de 2011.

### Assunto:

*Recurso por oposição de julgados. Falta de pressupostos.*

**Sumário:**

*Se não se verifica, no recurso por oposição de julgados, identidade substancial das situações fácticas em confronto, nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o mesmo ser julgado findo, por falta de um dos pressupostos desse recurso de oposição de julgados, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.*

Processo n.º 802/10-50.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

**RELATÓRIO**

1.1. A..., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul que, revogando a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, a qual, por sua vez, julgara improcedente a reclamação apresentada, nos termos dos arts. 276º e sgts. do CPPT, contra a decisão de penhora do imóvel da reclamante no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1589200801032348, indeferiu, por extemporânea, a referida reclamação.

1.2. Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 495).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no TCAS, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT (fls. 511).

1.4. A recorrente termina as alegações do recurso formulando as conclusões seguintes:

A) A questão decidenda subjacente aos autos pode ser assim enunciada:

No âmbito de uma Reclamação Judicial deduzida nos termos e para os efeitos do artigo 276º e segs. do CPPT, havendo omissão no direito adjectivo tributário, e não havendo remissão e/ou eleição expressa do legislador sobre a regulamentação competente, qual o ordenamento processual que subsidiariamente se deverá aplicar, também em face da natureza do caso omissivo, isto é, subjaz ou não uma prevalência ou preferência na aplicação do ordenamento com assento no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”) sobre a disciplina adjectiva civilística comum consignada no Código de Processo Civil (“CPC”)?

B) Tal solução jurídica é tanto mais pertinente e requerida a sua necessária pacificação jurisdicional, quanto é divergente a resposta processual oferecida pelo CPTA e pelo CPC, como é o caso sub judice.

C) Ao desaplicar o artigo 87º, n.º 2 do CPTA, em virtude do qual se achava transitada em julgado a apreciação in casu dos respectivos pressupostos processuais, o aresto recorrido violou, inter alia, o artigo 2º da Lei Geral Tributária (“LGT”), o artigo 2º do CPPT, o artigo 7º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (“ETAF”) e o artigo 1º do CPTA

D) Por seu lado, entre o Direito Administrativo e o Direito Fiscal persiste uma inelutável e especial relação de parentesco e proximidade identitária, ambos se subordinam conjuntamente ao regime estatuído pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro (“ETAF”), e sob o ângulo da axiomática jurídica, os dois se projectam no âmbito das relações entre o Estado-Administração (potestas) e o cidadão.

E) Tal convergência vem expressamente acolhida no artigo 4º, n.º 1, alínea a), do ETAF, aproximando o legislador a tutela dos direitos dos particulares, emanada das disposições de normas/actos administrativos e fiscais.

F) Não se denega, como é apodíctico, a especificidade do Direito Fiscal face ao Direito Administrativo, e a dignidade emancipatória da sua autónoma codificação e princípios estruturantes, mas em todo o caso

G) tal differentia específica não poderá atraiçoar a sua pertença, até pela comunhão de fins, ao sub-sistema jurídico público, de que o Direito Administrativo é o tronco comum, ou sistematização paradigmática (Vide aresto do Tribunal de Conflitos, 29.11.2006, Processo n.º 016/06).

H) Aliás, é o próprio legislador que atribui à ordem administrativa stricto sensu uma competência “ubíqua” lato sensu e com características de plenipotenciária, para disciplinar todos os procedimentos em que intervenha a Administração Pública no uso das prerrogativas de ius imperii (Vide artigo 2º do CPA).

I) Nesta conformidade, não surpreende, antes confirma tal umbilicalidade entre Direito Administrativo e Fiscal, o artigo 2º da LGT, norma que revela uma natural e necessária vocação subsidiária gradativa das respectivas normas, até em função do critério eleito pelo legislador, a natureza do caso omissivo, daí a expressão “aplicam-se sucessivamente”.

J) Conforme defende a mais Ilustre Doutrina, “a inclusão do Código do Procedimento Administrativo (C.P.A.) e demais legislação administrativa como direito subsidiário da Lei Geral Tributária resulta

de a autonomia do Direito Tributário como Direito Público não ser absoluta. Essa aplicação subsidiária envolve, não apenas as normas de natureza adjectiva, como material das referidas leis”.

As lacunas do Direito Tributário são, assim, supridas pelo Direito Administrativo comum e não directamente pelo C.C. As normas sobre procedimento tributário incluídas na presente lei e na C.P.P.T. revestem-se de natureza especial perante a C.P.A (...) reconhecendo, assim, a manifesta relação de especialidade entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo e o primado da aplicação dessas normas sobre as de processo civil.

Somente em caso de lacuna da legislação administrativa, pois, se legitima, em regra geral, o recurso ao C.C., o direito comum. O recurso às normas do Código de Processo Civil é meramente residual, dado o C.P.C constituir já nos termos do artigo 2º, alínea f), direito subsidiário do C.P.T”.

K) Na mesma senda, o artigo 2º do CPPT reforça aquela vinculação subsidiária na aplicação do Direito, “Porém, quando regulamentação potencialmente adequada se encontrar em mais do que um dos blocos normativos indicados neste art. 2º, parece dever dar-se prioridade ao que vem indicado em primeiro lugar. (é o que sucederá, por exemplo, relativamente a normas sobre processo nos tribunais administrativos e normas de processo civil, em que se deverá dar primazia às primeiras). Relativamente ao processo judicial tributário serão aplicáveis subsidiariamente, em primeira linha, as normas processuais dos códigos e demais legislação tributária e sobre a organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais e, na falta delas, as normas do processo civil”.

L) Por outro lado, a supremacia da aplicação subsidiária do CPTA sempre relevaria da aplicação do artigo 7º do ETAF, em consonância e sintonia com aquela interpretação jurídica esgrimida do artigo 2º da LGT e artigo 2º do CPPT.

M) Tem sido este o sufrágio unânime deste Venerando Tribunal “De acordo com o disposto no art. 2º do CPPT as normas processuais dos códigos e demais legislação tributária e sobre a organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais são aplicáveis subsidiariamente ao processo judicial tributário e, na falta delas, as normas do processo civil” (veja-se a título meramente exemplificativo o novel aresto do Supremo Tribunal Administrativo, 01.09.2010, Processo n.º 0653/10).

N) Por outro lado, no seio do próprio contencioso tributário, sempre que estão em causa, os demais actos administrativos em matéria tributária, (que não o acto de liquidação), a disciplina processual aplicável é o próprio CPTA, em virtude da renúncia expressa do legislador tributário na regulamentação daquelas matérias, pelo que se surpreende uma espécie de atribuição concorrente àquele diploma ab initio.

O) Dispõe o artigo 97º, n.º 2 do CPPT que: “O recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”.

P) Sendo que, a fronteira que separa o emprego dos meios processuais matizados no CPPT, dos meios próprios do contencioso administrativo vem a ser o conteúdo do acto impugnado, embora tudo se passe, como é bom de ver, no âmbito do Processo Judicial Tributário.

Q) Conforme conclui a Doutrina, “embora não seja usual a determinação do meio judicial adequado através do conteúdo do acto e não da sua natureza ou do procedimento administrativo ou tributário em que ele foi proferido, é claro que a alínea d) do n.º 1 e o n.º 2 deste art. 97º fazem depender a opção pela impugnação ou pela acção administrativa especial (recurso contencioso) do conteúdo do acto e não de qualquer outro factor”.

R) Nesta esteira tem caminhado o Douto entendimento perfilhado pacificamente pela nossa jurisprudência: “No caso em apreço, estando em causa uma acção administrativa especial de acto administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação, não assumo qualquer especialidade em face do direito administrativo, daí a remissão da disciplina daqueles processos para o Código de Processo nos Tribunais Administrativos” (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 24.09.2008, Processo n 0175/07).

S) Logo, também por aqui, deve o Douto Acórdão recorrido ser revogado, atenta a indisputada primazia da aplicação subsidiária do CPTA sobre o CPC em caso de omissão do legislador tributário, dado que é o próprio que atribui essa competência adjectiva (no âmbito do Processo Judicial Tributário), sempre que não está em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação, como é o caso dos autos.

T) Robustecendo tudo quanto se vem de alegar, acresce que a Reclamação Judicial disciplinada no artigo 276º e segs. do CPPT partilha de uma natureza que a aproxima e identifica do tradicional recurso contencioso, hoje, acção administrativa especial (cfr. artigo 191º do CPPT).

U) É que, e não obstante a nomenclatura adoptada, até porque “independentemente da designação adequada, que é matéria sobre a qual o legislador não tem ideias muito assentes, a reclamação prevista neste art. 276º” constitui um incidente do processo de execução fiscal, por ser uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do processo, mas deve ser tratada, quanto aos requisitos da respectiva petição como sendo uma acção de impugnação, por ser essa a natureza que lhe é atribuída pelo art. 49º,

n.º 1, alínea a), subalínea iii), do ETAF de 2002, que é o mais recente diploma que se pronunciou sobre esta matéria”

V) Tanto é que, na Reclamação Judicial, o acto objecto da cognição jurisdicional nunca poderá ser o acto tributário stricto sensu – o acto de liquidação (cfr. artigo 151º do CPPT), mas qualquer dos actos administrativos em matéria tributária praticados pelo órgão da execução fiscal.

W) Logo, o meio processual subsidiariamente aplicável sempre seria, atenta a sua natureza, a impugnação de actos administrativos não tributários – isto é, o recurso contencioso ou acção administrativa especial,

X) Nem poderia deixar de ser, já que “configurando-se o incidente de reclamação como uma acção de impugnação [designação que lhe é expressamente atribuída na subalínea iii) da alínea a) e na alínea d) do n.º 1 do art. 49º do ETAF de 2002] enxertada no processo de execução fiscal e com tramitação especial, nos casos omissos, quando não seja de aplicar analogicamente normas do CPPT deverão aplicar-se as normas do CPTA que regulam a acção administrativa especial, que são as adequadas à impugnação de actos praticados pelas autoridades administrativas. É nesse sentido que aponta a natureza do caso omissos que, em face do disposto no art. 2º, alínea c) do CPPT é o factor que dita a determinação da legislação subsidiária aplicada”.

Y) Admitida a aplicação subsidiária preferente do CPTA, não pode a Recorrente igualmente consentir na adopção da tramitação processual da Acção Administrativa Comum (como o fez o Douro Acórdão recorrido), porquanto “o campo de aplicação de cada forma de processo é estabelecido pela lei por referência aos diferentes tipos de pretensões que podem ser deduzidos em juízo e a nova contraoposição que o CPTA estabelece entre as formas da acção administrativa comum e da acção administrativa especial assenta no critério de saber se o processo diz ou não respeito ao exercício de poderes de autoridade por parte da Administração.

É assim que, de acordo com o art. 46º que seguem a forma da acção administrativa especial os processos impugnatórios dirigidos à remoção de actos de autoridade praticados pela Administração (actos administrativos ou normas regulamentares) bem como os processos dirigidos à condenação da Administração à emissão desses actos de autoridade (actos administrativos ou normas regulamentares). Nos restantes casos, ou seja, sempre que nele não sejam deduzidos estes tipos específicos de pretensões, o processo deve ser tramitado segundo a forma da acção administrativa comum (cfr. artigo 37º)” (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, 21.02.2008, Processo n.º 01145/05).

Z) “Neste caso, o recurso à acção administrativa especial justifica-se por estarem em causa actuações da Administração que envolvem o exercício de poderes de autoridade que impõem certas especificidades do modelo processual a seguir”.

AA) E nenhuma dúvida se levanta sobre a acomodação da pretensão material deduzida no âmbito de uma Reclamação Judicial à factispecie do artigo 46º do CPTA, atenta a sua indelével conexão objectiva com o objecto da Acção Administrativa Especial

BB) Sendo certo que é “de notar que a acção administrativa especial não constitui um meio processual específico, mas antes um modelo de tramitação a que se reconduzem certo tipo de pretensões judiciais”.

CC) Ao não conceder a aplicação subsidiária do CPTA, e do regime processual gizado na tramitação da Acção Administrativa Especial, o douto Acórdão recorrido desapplicou, bem assim, ilegítima e ilegalmente, o artigo 87º, n.º 2 daquele diploma.

DD) Nessa conformidade, fica coberta pela indiscutibilidade do caso julgado formal a apreciação dos pressupostos processuais, e ao contrário do regime civilístico, independentemente de os mesmos terem sido objecto de concreta cognição no despacho saneador.

EE) A sua defesa assenta no duplo vector: necessidade de estabilização da instância e promoção da justiça material, assim se rechaçando a ubiquidade da alegabilidade de vícios de índole formal para obstar a uma pronúncia decidente de mérito sobre a sorte do litígio

FF) Designadamente, quanto estamos no âmbito de uma relação jurídica vertical entre o Estado (detentor do ius imperii), e o particular administrado (como é o caso da relação jus-tributária, mormente já em sede de execução fiscal), objecto da agressão ou lesão sobre os seus direitos subjectivos mais fundamentais.

GG) Assim o tem sufragado a jurisprudência: “Concentra-se, assim, o saneamento do processo num único momento processual, mesmo relativamente às questões prévias que não tenham sido apreciadas e que, assim, já não podem ser suscitadas nem decididas mais tarde. E porque o juiz tem o dever de suscitar e resolver no despacho saneador, todas as questões que obstem ao conhecimento do objecto do processo, sob pena de preclusão, forma-se caso julgado formal mesmo sobre a sua inexistência, se o tribunal as não apreciar, pelo que se requer, “assim, um particular cuidado na elaboração desta parte do saneador, para não deixar prosseguir um processo malsão, eivado de uma irregularidade que até o pode tornar inútil” (Cfr. Esteves de Oliveira, CPTA anotado, vol. 1, p. 515) A questão da caducidade do direito de acção não pode, pois, ser ora apreciada, por precluída” (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 07.02.2007, Processo n.º 0745/06).

HH) Neste sentido, mister é concluirmos que “o artigo 87º, nº2, configura uma situação de caso julgado tácito, que deriva de as partes não terem suscitado nos articulados a excepção dilatória que poderia por termo ao processo e de o juiz não ter apreciado officiosamente essa excepção dilatória, como lhe competia, na fase do saneador”

II) Na verdade, compreende-se a distinção de regimes, dado que não estamos no âmbito de uma horizontal demanda civilística de interesses privados, mas integrados numa relação jurídica administrativa naturalmente vertical e ablativa

JJ) Assim se explicando, que a sorte do litígio para o particular (na defesa dos seus direitos subjectivos, maxime, das suas liberdades e garantias fundamentais - atenta a desigualdade de poderes entre o Estado e o cidadão), não possa ser a todo tempo repreendida e abortada por questões de índole formal, com preterição da apreciação do mérito daquela fundamental pretensão.

Termina pedindo a revogação do acórdão recorrido, com as legais consequências, mormente dar-se por verificado o trânsito em julgado da apreciação dos respectivos pressupostos processuais, devendo-se nessa conformidade apreciar de mérito o Recurso Jurisdicional oportunamente interposto.

1.5. A Recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, concluindo do seguinte modo:

1) O recurso não deve ser admitido por não existir identidade quanto às situações de facto verificando-se que o Acórdão fundamento não se encontra em oposição com o Acórdão recorrido, não estando, por esse motivo preenchidos os pressupostos processuais para a sua admissibilidade com fundamento bem oposição de julgados.

2) Ainda que se admitisse o recurso, a decisão que mais adequada se mostra neste caso, é a acolhida pelo Douto Acórdão recorrido, para cuja fundamentação se remete integralmente.

Pelo que o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação e, ainda que admitido, deverá ser considerado improcedente.

1.6. O MP emite Parecer no sentido da inexistência da oposição de julgados, nos termos seguintes:

#### «FUNDAMENTAÇÃO

1. Pressupostos para o seguimento do recurso.

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.30º alínea b’) ETAF aprovado pelo DL n.º 129/84, 27 Abril)

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 87156)

A oposição e 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:

As situações fácticas subjacentes às questões jurídicas equacionadas e resolvidas nos arestos em confronto são manifestamente distintas (nos termos descritos nos respectivos probatórios), determinando a inexistência de questão jurídica fundamental com soluções antagónicas.

I. Acórdão recorrido

Questão decidenda: officiosidade do conhecimento da caducidade do direito de reclamação contra acto do órgão da execução fiscal (penhora de prédio urbano), apesar de não suscitada pela Fazenda Pública e pelo Ministério Público (art. 276º CPPT)

A solução jurídica adoptada no sentido da officiosidade do conhecimento radicou na aplicação do art. 234º n.º 5, 2º segmento CPC/art. 2º alínea e) CPPT

II. Acórdão fundamento

Questão decidenda: legalidade da apresentação de nova petição de reclamação contra acto do órgão da execução fiscal (art. 476º CPC), na sequência de indeferimento de anterior reclamação, apresentada após convite para aperfeiçoamento de originária reclamação por falta de indicação do valor e de conclusões (art. 314º n 3 CPC)

A solução jurídica adoptada no sentido do indeferimento da última petição cronológica radicou na inaplicação do art. 476º CPC, no caso de ter respondido a convite para aperfeiçoamento de anterior petição apresentando nova petição.

3. A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls. 511/512) não impede que o pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 5ª edição 2007 Volume II p. 814)

#### CONCLUSÃO

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

1.7. Corridos os Vistos legais, cabe decidir.

#### FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos constantes do Probatório da sentença (conforme als. A) a I), a seguir transcritas) acrescentando, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 712º, do CPC, a factualidade especificada na alínea J), tudo nos termos seguintes:

A) Em 31/05/2008 foi instaurado à reclamante, no serviço de finanças de Torres Vedras, o processo de execução fiscal n.º 1589200801032348 e apensos, no montante total de € 13.065,97.

B) Em 07/06/2008 foi remetido à reclamante aviso postal para a sua citação no âmbito do processo de execução fiscal, que não veio devolvido.

C) Em 29/10/2009 a reclamante foi citada pessoalmente.

D) Em 09/11/2009 foi efectuada a penhora do prédio urbano inscrito na matriz sob o n.º 2510 da freguesia do Turcifal, Concelho de Torres Vedras.

E) O prédio mencionado na alínea anterior tem o valor patrimonial de € 153.390,00.

F) A penhora foi registada na conservatória do registo predial de Torres Vedras – AP. 4603 de 2009/11/18.

G) No registo predial de Torres Vedras relativamente ao prédio mencionado em D) encontram-se as seguintes inscrições:

a. AP. 48 de 2005/09/08 hipoteca voluntária a favor da Económica Montepio Geral, no valor de € 252.143,40;

b. AP. 49 de 2005/09/08 hipoteca voluntária a favor da Caixa Económica Montepio Geral, no valor de € 17.524,00;

c. AP. 103 de 2006/06/02 penhora a favor da Fazenda Nacional, no valor de € 2.755,47;

d. AP. 59 de 2007/12/03 penhora a favor da Fazenda Nacional, no valor de € 2.156,12;

e. AP. 46 de 2008/02/20 penhora a favor da Fazenda Nacional, no valor de € 3.159,10;

f. AP. 5180 de 2009/03/023 penhora a favor da Fazenda Nacional, no valor de € 139.445,01.

H) Não são conhecidos dos serviços de finanças quaisquer outros bens pertencentes à reclamante para além do penhorado nos autos de execução fiscal.

I) Em 03/12/2009 a reclamante requereu o pagamento da dívida em prestações.

J) A penhora do prédio urbano mencionada na matéria da alínea D) foi notificada à ora recorrente por carta registada com A/R, o qual se mostra assinado em 17/11/2009, e a presente reclamação foi deduzida por requerimento que deu entrada no Serviço de Finanças de Torres Vedras em 7/12/2009 – cfr. docs. de fls 38 e 38 v. e 91 e segs dos autos.

3.1. Por despacho de 31/8/2010, o Exmo. Relator (no TCAS), considerou existir a invocada oposição de acórdãos, nos termos seguintes:

«As questões conhecidas em ambos os acórdãos (recorrido e fundamento), são completamente distintas. Contudo, a doutrina expendida no acórdão recorrido da inaplicabilidade das normas dos arts. 87º, n.º 2 e 89, n.º 1º, alínea b) do CPTA, para integrar caso omissis no âmbito do CPPT, de dedução fora do prazo da reclamação de decisão do órgão da execução fiscal, é completamente oposta à doutrina do acórdão fundamento, que defendeu que aquelas (ou outras) normas do CPTA são aplicáveis «tout court» para integrar lacunas de regulamentação daquele CPPT, entendimento que, a ser julgado procedente, levaria à revogação do acórdão recorrido, pelo que propendemos a considerar existir, entre os dois acórdãos, a oposição exigida. (...)».

3.2. Porém, subidos os autos, o MP suscita desde logo no seu Parecer a questão prévia atinente à não verificação da alegada oposição de julgados, pronunciando-se no sentido de que o recurso deve ser julgado findo.

Importa, assim, apreciar prioritariamente tal questão.

Com efeito, apesar de o Exmo. relator do acórdão recorrido ter proferido o transcrito despacho em que considera demonstrada a existência da alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, não faz, nesse âmbito, caso julgado, como bem aponta o MP, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC) – cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284º), sendo, igualmente, 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. (¹)

Vejamos, pois.

4.1. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, (já que a presente reclamação deu entrada em 7/12/2009 e a respectiva execução foi autuada em 31/5/2008), a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, 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 (()) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA:

– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

– de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;

– de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

Por um lado, portanto, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta e, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

4.2. Ora, no caso presente, como bem nota o MP, não se verifica entre os acórdãos em confronto divergência de soluções expressas quanto à mesma questão fundamental de direito.

Com efeito, considerando que foi instaurado processo de execução fiscal contra a recorrente, no âmbito da qual foi efectuada a penhora de um prédio urbano, notificada à recorrente por carta registada com A/R, que se mostra assinado em 17/11/2009, e considerando que a presente reclamação foi deduzida em 7/12/2009, o acórdão recorrido (proferido pelo TCAS, em 25/5/2010 – cfr. fls. 450 a 454) veio a decidir pelo indeferimento da reclamação, por extemporânea, revogando, conseqüentemente a sentença recorrida e mantendo a penhora efectuada.

E, para tanto, este aresto entende que a circunstância de tal questão (tempestividade da reclamação) não haver sido apreciada na sentença recorrida, não obsta a que agora dela se conheça, fundamentando-se, além do mais, no seguinte:

- tendo sido efectuada notificação por carta registada com aviso de recepção (A/R), nos termos do n.º 3 do art. 39º do CPPT, a notificação tem-se por efectuada na data em que aquele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o A/R haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte;

- o disposto no art. 37º do CPPT apenas se reporta à falta de requisitos não comunicados ao contribuinte relativos a actos em matéria tributária e não a notificações de actos processuais praticados nos processos de natureza judicial, pelo que a entrega de certidão dos termos do processo executivo, requerida no respectivo Serviço de Finanças, não pode constituir o termo inicial (dies a quo) relevante para desencadear o início do prazo para a recorrente deduzir a reclamação, pois relevante seria, antes, a alegação de que a carta não lhe foi oportunamente entregue pela pessoa que assinou o A/R, o que não foi sequer alegado nem comprovado;

- o facto de a Fazenda Pública não ter suscitado a questão da caducidade do direito de reclamar, não constitui admissão por acordo da factualidade correspondente, ao abrigo do n.º 2 do art. 490º, do CPC, pois trata-se de matéria relativa a direitos indisponíveis, onde a confissão não é permitida, nos termos do n.º 3 do art. 354º do CC, sendo certo que, nesta matéria rege o disposto no art. 112º, n.º 3, do CPPT;

- o facto de a questão da intempestividade da dedução da reclamação não ter sido liminarmente conhecida ou, sequer, na sentença recorrida, não implica que sobre a mesma se tenha formado caso julgado formal, uma vez que não tendo sido tal questão expressamente conhecida em tal despacho ou

sentença, o seu conhecimento não fica precludido, como se estabelece no artigo 234º, n.º 5, do CPC, norma que, aliás, já constava na anterior redacção do art. 479º, n.º 2, do CPC, e que corresponde mesmo à reprodução do § 2º do art. 483º do CPC de 1939.

- à situação em causa não é aplicável a disciplina da acção administrativa especial – art. 87º, n.º 2 do CPTA - dada a específica previsão para este tipo de acções, diversa da prevista para a acção administrativa comum, quer por força do disposto no art. 42º, n.º 1, do CPTA, que remete na tramitação da acção administrativa comum para os termos do CPC, quer porque a aplicação subsidiária para o CPC deve ser directa, por via do art. 2º, alínea e) do CPPT, que directamente a prevê, pois são as normas do CPC que expressamente dão cobertura à situação omissa no CPPT.

- no caso, por entre a data da notificação da penhora (17/11/2009) e a data em que a reclamação foi deduzida (7/12/2009), terem decorrido muito mais do que dez dias (só foi deduzida ao vigésimo dia), contados continuamente, é manifesto que tal dedução foi extemporânea pelo que a mesma só pode ser indeferida.

Em suma, no acórdão recorrido decidiu-se que deve ser conhecida, oficiosamente, a caducidade do direito de reclamação (arts. 276º e sgts. do CPPT) contra acto do órgão da execução fiscal (penhora de prédio urbano), apesar de essa questão não ter sido suscitada pela Fazenda Pública ou pelo Ministério Público, uma vez que o respectivo conhecimento não fica precludido, como se dispõe no n.º 5 (segmento final) do art. 234º do CPC, aplicável por força do disposto na alínea e) do art. 2º do CPPT.

4.3. Por sua vez, no acórdão fundamento (o acórdão de 16/7/2009, do Tribunal Central Administrativo Norte) está em causa decisão da 1ª instância que rejeitou uma reclamação (deduzida, nos termos dos arts. 276º e sgts. do CPPT, contra despacho do órgão da execução fiscal que designou data para venda de imóvel penhorado) por ali se considerar que, tendo sido proferido despacho de aperfeiçoamento (convidando o autor a aperfeiçoar a respectiva petição inicial, indicando o valor da causa e formulando Conclusões) mas não tendo ele apresentado tempestivamente a petição corrigida, não há, neste caso, lugar à apresentação de nova petição.

E no acórdão decide-se o seguinte:

- em caso de indeferimento liminar pode, em regra, haver lugar a apresentação de nova petição inicial à luz da conjugação do disposto nos arts. 234º-A e 476º do CPC (possibilidade de o autor apresentar nova petição nos 10 dias subsequentes à notificação do indeferimento) ou à luz do regime também consagrado nos arts. 88º e 89º do CPTA (possibilidade de o autor apresentar nova petição nos 15 dias subsequentes à notificação do indeferimento);

- no caso, o regime do CPC não é de aplicar subsidiariamente (já que quando a regulamentação potencialmente adequada se encontrar prevista em mais do que um dos blocos normativos indicados no art. 2º do CPPT, parece dever dar-se prioridade ao que vem indicado em 1º lugar); ou seja, se se encontrar, no CPTA, uma norma capaz de suprir a omissão, não há que ir procurá-la ao CPC.

- mas, no caso, também não há lugar à aplicação subsidiária do regime consagrado nos citados arts. 88º e 89º do CPTA, dado que aquela regra (possibilidade de apresentação de nova petição inicial) não opera (à luz de qualquer dos regimes supra mencionados - quer no regime do CPC, quer no regime do CPTA), quando, após ter sido proferido despacho de aperfeiçoamento (convidando o autor a aperfeiçoar a respectiva petição inicial), não for apresentada, ou não for apresentada em tempo, a petição corrigida.

4.4. Retornando, então, à questão da admissibilidade do presente recurso por oposição de acórdãos, julgamos que, atento o acima exposto, não se verifica, entre os acórdãos em confronto, efectiva divergência de soluções quanto à questão de direito em análise nos dois recursos, já que as situações de facto subjacentes às questões jurídicas equacionadas e resolvidas nos acórdãos em confronto são manifestamente distintas (conforme resulta, aliás, dos respectivos Probatórios), determinando, assim, a inexistência de questão jurídica fundamental com soluções antagónicas.

Com efeito, a questão decidida no acórdão recorrido substancia-se na oficiosidade do conhecimento da caducidade do direito de reclamação contra acto do órgão da execução fiscal (penhora de prédio urbano), apesar de não suscitada pela Fazenda Pública e pelo Ministério Público. É a solução jurídica adoptada (no sentido da possibilidade de tal conhecimento oficioso) radicou na aplicação do disposto no segmento final do n.º 5 do art. 234º do CPC, que o acórdão em questão entendeu ser aplicável por força do disposto na al e) do art. 2º do CPPT, em virtude de no caso não ser aplicável a disciplina da acção administrativa especial – art. 87º, n.º 2 do CPTA - dada a específica previsão para este tipo de acções, diversa da prevista para a acção administrativa comum, quer por força do disposto no art. 42º, n.º 1, do CPTA, que remete na tramitação da acção administrativa comum para os termos do CPC, quer porque a aplicação subsidiária para o CPC deve ser directa, por via do art. 2º, alínea e) do CPPT, que directamente a prevê, pois são as normas do CPC que expressamente dão cobertura à situação omissa no CPPT.

Por seu lado, a questão apreciada no acórdão fundamento reconduz-se à da (i)legalidade da apresentação de nova petição de reclamação contra acto do órgão da execução fiscal, na sequência de despacho de aperfeiçoamento, **a que não foi dado cumprimento**, relativamente a uma primeira peti-

ção que não continha nem a indicação do valor da causa nem as pertinentes Conclusões da alegação: o acórdão em causa decidiu que tal apresentação não é legalmente admissível, nem à luz das normas que subsidiariamente serão aplicáveis (os arts. 88º e 89º do CPTA), nem sequer à luz do também disposto no art. 476º do CPC.

Do confronto entre os arestos em presença resulta, pois, perante o exposto, que são diferentes e distintas quer as situações de facto subjacentes às questões jurídicas apreciadas, quer as normas processuais em aplicação, o que determina, no âmbito da presente oposição de acórdãos, a inexistência de questão jurídica fundamental com soluções antagónicas.

5. Em suma, porque 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 (cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, p. 424, acs. do Plenário deste STA, de 15/11/2006, rec. n.º 387/05, bem como os acs. do Pleno desta Secção do STA, de 15/9/2010, recs. n.ºs. 344/2009 e 881/2009), concluímos que, no caso presente, a diversidade de soluções a que o Tribunal chegou nos dois casos em confronto não determina qualquer oposição de julgados, na medida em que não se verificam a alegada identidade substancial das situações fácticas em confronto e a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

E, assim sendo, por falta de um dos pressupostos do recurso de oposição de julgados, este deve ser considerado findo, atento o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

#### DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em € 300,00 e a procuradoria em metade.

Lisboa, 15 de Junho de 2011. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

---

(<sup>1</sup>) Cfr. o ac. deste STA, de 7/5/2003, proc. n.º 1149/02: «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».

### Acórdão de 15 de Junho de 2011.

Processo n.º 1003/05-50.

Recorrente: Liberty Europeia de Seguros, S. A.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Liberty Europeia de Seguros, SA, melhor identificada nos autos, vem, nos termos do disposto no artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC, arguir a nulidade do acórdão deste STA, de fls. 326 a 342, que julgou findo o recurso para a uniformização de jurisprudência, uma vez que o mesmo não conheceu de duas questões suscitadas pela recorrente, a saber: a alteração do objecto do recurso de uniformização de jurisprudência, requerida nos artºs 21º a 24º da sua resposta à “contestação da Fazenda Pública...” e o pedido de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça, nos termos do artº 267º, 2º parágrafo do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, formulado no artº 150º da Acção Administrativa Especial (vide fls. 348 e segs.).

A Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 386 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que “face à redacção do artº 670º, 1 do C.P. Civil afigura-se-nos não haver intervenção do Ministério Público no incidente de aclaração, reforma ou pedido de declaração de nulidade de acórdão...”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, n.º 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º alínea e) do CPPT.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

Posto isto e voltando ao caso em apreço, dispõe o artº 152º do CPTA que “as partes e o Ministério Público podem dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo, no prazo de 30 dias, contado do trânsito em julgado do acórdão impugnado, pedido de admissão de recurso para uniformização de jurisprudência, quando, sobre a mesma questão fundamental de direito, exista contradição...” (nº1).

E no seu n.º 2 estabelece que “a petição de recurso é acompanhada de alegação na qual se identifiquem, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada e a infracção imputada à sentença recorrida”.

Para no seu n.º 6 determinar que “a decisão que verifique a existência da contradição alegada anula a sentença impugnada e substitui-a, decidindo a questão controvertida”.

Da conjugação destes preceitos legais ressalta, não só, que, com o requerimento de interposição do recurso, devem ser juntas as respectivas alegações, mas também deve ser indicado o acórdão em relação ao qual o acórdão recorrido está em oposição, já que o recorrente deve, desde logo, identificar, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada.

(Ou seja, ao julgador compete apenas apreciar se existe contradição entre o acórdão recorrido e acórdão tido por fundamento indicado pelo recorrente.)

Ora, na hipótese vertente, a recorrente não só indicou na motivação do presente recurso o acórdão tido por fundamento, como, inclusive, o juntou aos autos e foi em relação a este aresto que invocou a contradição então existente com o acórdão recorrido.

Sendo assim, era só em relação a este acórdão, que devia haver pronúncia sobre o preenchimento dos requisitos do interposto recurso para uniformização de jurisprudência.

Pelo que o Tribunal não tinha que se pronunciar sobre os referidos requisitos tendo em consideração os acórdãos invocadas, em alternativa e a título subsidiário, na resposta de fls. 291 e segs., como pretende, agora, o requerente.

Acórdãos esses, aliás, indicados fora do prazo, como resulta supra.

Deste modo e nesta parte, falece a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

3 – Por outro lado, tendo o recurso sido julgado findo, também não tinha o Tribunal requerido que se pronunciar sobre a questão do reenvio prejudicial alegado na petição inicial da presente Acção Administrativa Especial.

Na verdade, o poder jurisdicional do tribunal de recurso, quando não haja oposição, como é o caso, esgota-se com a afirmação da respectiva falta.

Pelo que, na falta dela, não havia que apreciar a referida questão do reenvio prejudicial, bem como qualquer outra que tenha a ver com o mérito da causa, por ficar assim prejudicada essa apreciação.

Deste modo, falece, também, a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

4 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em € 99.

Lisboa, 15 de Junho de 2011. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *João António Valente Torrão* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

## Acórdão de 15 de Junho de 2011.

Processo n.º 1076/09-50.

Recorrente: Fersado — Representações, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

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

1 – Fersado — Representações, SA, melhor identificada nos autos, reagindo ao acórdão deste Pleno da Secção proferido a fls. 234 e seguintes, vem requerer, em suma, seja anulado o acórdão recorrido por contradição com o acórdão fundamento, para o efeito invocando a previsão normativa constante do n.º 6 do artigo 152.º do CPTA, aplicável ex vi do artigo 2.º do CPPT.

2 – A Fazenda Pública não respondeu.

3 – O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido da improcedência do requerido

4 – Sem vistos, dada a simplicidade da questão a conhecer.

Cumpre decidir.

5 – É por demais manifesta a falta de fundamento do que vem requerido.

Na verdade, o n.º 1 do artigo 666.º do CPC estabelece que “- *Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa*”, sendo-lhe apenas lícito, de acordo com o n.º 2 do mesmo preceito, “*rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la nos termos dos artigos seguintes*”.

Ora, na situação em apreço, a requerente mostra-se inconformada com o decidido alegando para tanto que fora cometido erro de julgamento traduzido no facto de, em seu entender, o acórdão recorrido dever ter sido anulado por contradição com o acórdão fundamento, não apontando ao acórdão proferido a fls.234 e seguintes qualquer nulidade, dúvidas a esclarecer, erro material que importe rectificar ou necessidade de o reformar.

Como assim, por esgotamento do poder jurisdicional deste Tribunal quanto à matéria da causa, o requerido tem necessariamente de improceder.

Termos em que se acorda indeferir o requerido.

Custas a cargo da requerente, fixando-se a taxa de justiça em três unidades de conta.

Lisboa, 15 de Junho de 2011. — *António José Martins Miranda de Pacheco* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Domingos Brandão de Pinho* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.



## 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.

---