



DIÁRIO DA REPÚBLICA

6 de março de 2014

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 2.º trimestre de 2013

Acórdão de 10 de Abril de 2013.**Assunto:**

Competência dos tribunais tributários para apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos.

Sumário:

No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconheciam a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal.

Processo n.º 15/12-50.

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

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

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

I. O Excelentíssimo Senhor Juiz Conselheiro Presidente do TAF de Braga formulou pedido de reenvio prejudicial para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo com vista à apreciação da seguinte questão:

«No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos?»

Para fundamentar o pedido alegou o seguinte:

1. No processo de oposição à execução fiscal n.º 484/11.1.BEBRG do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga foi suscitada pela Meritíssima Juíza a questão da competência dos tribunais tributários para o conhecimento de processos relativos a cobrança coerciva, através de processo de execução fiscal, de dívidas derivadas de prestação de serviços públicos de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos efectuada por uma empresa municipal, nos seguintes termos:

A prestação dos serviços de águas e resíduos, enquanto serviços públicos essenciais, é feita ao abrigo de um contrato de consumo, regendo-se, consequentemente pelo direito privado. No que não esteja previsto nas normas especiais da Lei dos Serviços Públicos Essenciais (Lei n.º 23/96, de 26 de Julho, alterada e republicada pela Lei n.º 12/2008, de 26 de Fevereiro) e do regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos urbanos (Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de Agosto), serão aplicáveis as normas gerais de direito privado.

Assim, estando em causa preços e não taxas, a competência para o conhecimento de processos relativos às questões dos contratos de fornecimento de água, quer relativas às ligações, quer às quantias mensais do consumo, afigura-se pertencer aos Tribunais comuns.

2 - O art.º 27.º, n.º 2, do ETAF 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.º 2.º, alínea c), do CPPT.

O art.º 93.º 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 há argumentos no sentido de as receitas em causa serem de natureza tributária (Designadamente os invocados pela Exequente ao pronunciar-se sobre esta questão, com base no Parecer do Senhor Provedor de Justiça, sancionado em 06-01-2010, em que se defende que, já à face do regime do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, as receitas em causa são de natureza tributária. O Parecer está publicado na Internet em:

http://www.provedor-jus.pilrestitarecitcheiros/PAR_14102010.pdf

e argumentos em sentido contrário, designadamente o facto de a Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) ter deixado de fazer qualquer referência a “tarifas”, ao lado dos “preços” no seu art.º 16.º, em que se inserem as actividades de abastecimento público de água, saneamento de águas residuais e gestão de resíduos sólidos, ao contrário do que sucedia com a anterior Lei das Finanças Locais de 1998 (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto), que falava em “tarifas e preços” relativamente a tais actividades (art.º 20.º).

Esta alteração introduzida pela Lei n.º 2/2007 poderá, eventualmente, impor que seja reformulada a posição normalmente assumida pela Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em relação às anteriores Leis das Finanças Locais, que se reconduzia a dar às denominadas tarifas o tratamento jurídico próprio das “taxas”. (Essencialmente nesta linha podem ver-se os seguintes acórdãos:

- de 28-9-1994, processo n.º 17305, BMJ n.º 439, 368.AP-DR de 31-12-96, página 2130;
- de 25-11-1998, processo n.º 22593, AP-DR de 21-1-2002, página 3276;
- de 15-6-2000, processo n.º 24153, AP-DR de 23-12-2002, página 2641;
- de 31-1-2001, processo n.º 25685, AD n.º 478, 1324.AP-DR de 27-6-2003, página 340;
- de 30-5-2001, processo n.º 26109, AD n.º 486, 807.AP-DR de 8-7-2003, página 1558;
- de 23-5-2001, processo n.º 24880, AP-DR de 8-7-2003, página 1333;
- de 17-10-2001, processo n.º 25979, AP-DR de 13-10-2003, página 2324;
- de 22-5-2002, processo n.º 26472, AP-DR de 8-3-2004, página 1626;
- de 13-11-2002, processo n.º 973/02, AP-DR de 12-3-2004, página 2624;
- de 31-3-2004, processo n.º 1921/03.).

Para além disso, o DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, dá um tratamento unitário às relações das entidades gestoras daqueles serviços públicos com os consumidores (Capítulo VII), em que inclusivamente se utiliza uma terminologia própria das relações de direito comercial, designadamente “facturação” (art.º 67.º), que contrasta com a que normalmente é utilizada em actos que definem dívidas de natureza tributária (“liquidação”).

Trata-se, por outro lado, de uma questão nova, na medida em que é levantada em face da nova Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, e sobre ela não há ainda jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores.

Assim, no caso em apreço, estão reunidos os requisitos exigidos no referido art.º 93.º para reenvio prejudicial, pois, para além de a questão referida ser nova, suscita dificuldades sérias e é seguro que se trata de questão que pode vir a ser necessário resolver em muitos 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.º 93.º do CPTA, sendo adequado proceder ao reenvio prejudicial.

II. Por acórdão de 2 de maio de 2012 foi admitido o presente reenvio prejudicial.

III. Cumpre então decidir.

IV. Começamos por fazer uma passagem pela legislação que foi sendo aplicável nesta matéria.

IV.1. A Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, estabelecia no seu art.º 4º, n.º 1, alínea h) que constituíam receitas do município: o produto da cobrança de taxas ou tarifas resultantes da prestação de serviços pelo município.

O art.º 11º do mesmo diploma indicava depois as taxas que os municípios podiam cobrar, regulando o art.º 12º as tarifas, indicando o seu n.º 1 que estas respeitavam às seguintes actividades:

- a) Abastecimento de água;
- b) Recolha, depósito e tratamento de lixos, bem como ligação, conservação e tratamento de esgotos;
- c) Transportes urbanos colectivos de pessoas e mercadorias.

O n.º 2 do mesmo artigo estabelecia que as tarifas a fixar pelos municípios ... não deviam ser inferiores aos respectivos encargos previsionais de exploração e de administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento, sob pena de ter de inscrever obrigatoriamente como despesa o montante correspondente à indemnização compensatória (n.º 3).

O art.º 23º, n.º 5 do mesmo diploma estabelecia ainda que competia aos tribunais tributários de 1ª instância a cobrança coerciva de dívidas às autarquias locais provenientes de impostos, derramas, taxas e encargos de mais-valias, aplicando-se com as necessárias adaptações, os termos estabelecidos

no CPCI. (É de notar que não estão aqui incluídas as tarifas e preços atrás referidos pelo que, à primeira vista, seríamos levados a concluir pela não cobrança desses em execução fiscal; adiante veremos que não era esta a conclusão retirada pela jurisprudência deste STA).

IV.2. O artº 16º da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, veio determinar na sua alínea d) que constituíam receitas dos municípios: o produto da cobrança de taxas, tarifas e preços resultantes da prestação de serviços pelo município.

O artº 19º indicava depois e também como a anterior Lei, as taxas que os municípios podiam cobrar, dizendo o artº 20º quanto a tarifas e preços o seguinte:

“1- As tarifas e preços a cobrar pelos municípios respeitam, designadamente, às actividades de exploração de sistemas públicos de:

- a) Distribuição de água;
- b) Drenagem de águas residuais;
- c) Recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos;
- d) Transportes colectivos de pessoas e mercadorias;
- e) Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão.

2 - Os municípios podem ainda cobrar tarifas por instalação, substituição ou renovação dos ramais domiciliários de ligação aos sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem de águas residuais.

3 - As tarifas e os preços, a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos pelas unidades orgânicas municipais e serviços municipalizados, não devem, em princípio, ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços”.

Relativamente à cobrança coerciva o n.º 4 do artº 30º veio manter a execução fiscal nos seguintes termos:

“4- Compete aos órgãos executivos, à excepção dos municípios de Lisboa e do Porto, em que a competência coerciva das dívidas às autarquias locais provenientes de taxas, encargos de mais-valias e demais receitas de natureza tributária que aquelas devam cobrar, aplicando-se o Código de Processo Tributário, com as necessárias adaptações”. (*É de notar que também neste diploma se faz apenas referência às taxas e não às tarifas e preços*).

IV.3. O artº 10º, n.º 1 da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro, veio determinar na sua alínea c) que constituíam receitas dos municípios: o produto da cobrança de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município, de acordo com o disposto nos artigos 15º. e 16º.

Assim, os municípios podiam criar taxas nos termos do regime geral das taxas das autarquias locais, ficando esta criação subordinada aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição dos encargos públicos e da publicidade, incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares, geradas pela actividade dos municípios ou resultantes da realização de investimentos municipais (artº 15º).

Relativamente a preços, o artº 16º estabelecia no seu n.º 3 que os mesmos poderiam incidir sobre actividades de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de:

- a) Abastecimento público de água;
- b) Saneamento de águas residuais;
- c) Gestão de resíduos sólidos;
- d) Transportes colectivos de pessoas e mercadorias;
- e) Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão.

Quanto à fixação dos preços os n.ºs 1 e 2 do mesmo artigo estabeleciam o seguinte:

“1- Os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão directa pelas unidades orgânicas municipais ou pelos serviços municipalizados não devem ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.

2 - Para efeitos do número anterior, os custos suportados são medidos em situação de eficiência produtiva e, quando aplicável, de acordo com as normas do regulamento tarifário em vigor”.

O n.º 4 do mesmo artigo estabelecia ainda que, relativamente às actividades mencionadas no número anterior, os municípios deviam cobrar preços nos termos de regulamento tarifário a aprovar.

Relativamente à cobrança coerciva das dívidas, esta Lei continha no seu artº 56º, n.º 3, norma semelhante às anteriores leis e do seguinte teor:

“3- Compete aos órgãos executivos a cobrança coerciva das dívidas às autarquias locais provenientes de taxas, encargos de mais-valias e outras receitas de natureza tributária que aquelas devam cobrar, aplicando-se o Código de Procedimento e de Processo Tributário, com as necessárias adaptações”.

IV.4. Cabe ainda aqui referir que, anteriormente à publicação da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (mas para entrar em vigor na mesma data daquela), tinha sido publicada a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro que aprovou o regime geral das taxas das autarquias locais.

Deste diploma e para a questão que nos ocupa, relevam as seguintes normas:

“As taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei (artº 3º).

“1- As taxas municipais incidem sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela actividade dos municípios, designadamente:

- a) Pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas primárias e secundárias;
- b) Pela concessão de licenças, prática de actos administrativos e satisfação administrativa de outras pretensões de carácter particular;
- c) Pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal;
- d) Pela gestão de tráfego e de áreas de estacionamento;
- e) Pela gestão de equipamentos públicos de utilização colectiva;
- f) Pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da protecção civil;
- g) Pelas actividades de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental;
- h) Pelas actividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional.

2- As taxas municipais podem também incidir sobre a realização de actividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo. (artigo 6º).

“2- As dívidas (resultantes de taxas) que não forem pagas voluntariamente são objecto de cobrança coerciva através de processo de execução fiscal, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário. (artº 12º).

V. Aqui chegados parece que poderíamos concluir, em face das normas legais acima transcritas, que a execução fiscal apenas poderia servir para cobrança coerciva das taxas, impostos ou outras receitas de natureza aduaneira, nas quais se não incluíam as tarifas e os preços.

Importa, por isso, reflectir um pouco sobre a natureza das tarifas e dos preços previstos nas normas citadas.

V.1. No Acórdão deste STA, de 30.05.2001- Processo n.º 026109- AP DR 8.08.2003 - pág. 1588 e segs., relativo a dívida por fornecimento de água, e no âmbito de vigência da Lei n.º 42/98, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Logo na alínea d) do seu artº. 16º da Lei n.º 42/98 estatui que, entre outras, constituem receitas dos municípios” *o produto da cobrança de taxas, tarifas e preços resultantes da prestação de serviços pelo município*”.

E no artº 20º, n.º 1 a mesma lei esclarece relativamente a quais actividades é que os municípios podem cobrar as tarifas e preços, prescrevendo:

”1- As tarifas e preços a cobrar pelos municípios respeitam, designadamente, às actividades de exploração de sistemas públicos de:

- a) Distribuição de água;
- b) Drenagem de águas residuais;
- c) Recolha, depósito e tratamento de resíduos sólidos;
- d) Transportes colectivos de pessoas e mercadorias;
- e) Distribuição de energia eléctrica em baixa tensão”.

Quer isto dizer que, da óptica da lei, os municípios tanto poderão optar pela instituição de tarifas como pela de preços pela utilização por banda dos interessados dos bens propiciados pelo município através das actividades de exploração dos sistemas públicos que identifica, entre elas se contando a da distribuição de água em cuja categoria se insere a receita exequenda.

Estamos aqui perante o fornecimento de bens por parte dos municípios que visam satisfazer essencialmente necessidades privadas, mas porque, segundo a concepção política dominante na sociedade se entende que esses bens deverão ser propiciados segundo uma lógica independente da do mercado, *fundando-se em razões distintas, como*

a justa distribuição dos encargos públicos, ou em considerações de ordem política, como a de facilitar ou dificultar o acesso a certos bens ou serviços”, o legislador confere a possibilidade aos municípios de subtraírem a fixação das contraprestações pela utilização desses serviços ou bens à lógica ou às regras do mercado e submeterem-nas a critérios diferentes, fixando-as autoritariamente, se bem que, - e aqui apela-se a um elemento comum na formação do preço na lógica do mercado -, não *“devam, em princípio, ser inferiores aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e com a prestação dos serviços*”, segundo se manda no n.º 3 daquele artº 20º da Lei n.º 42/98.

Mas isso não impede que os municípios não possam fornecer esses bens segundo o regime de preços de mercado, assente essencialmente na regra da oferta e da procura, traduzida juridicamente num acordo de vontades e que dá origem a uma obrigação voluntária em vez de uma obrigação autoritária ou de fonte legal, como ali acontece, e ainda que esses preços não possam ser sujeitos a condicionamentos

na sua determinação (preços tabelados, preços condicionados à demonstração dos elementos da sua formação, preços públicos e preços políticos).

Se a receita corresponde a um preço autoritariamente estabelecido pela utilização individual dos referidos bens que atenta aquela concepção são bens semipúblicos- tendo a sua contrapartida numa actividade dos municípios (do Estado ou de outros entes públicos) especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento estamos perante uma tarifa; de contrário, estamos perante um preço.

Mas tarifa, aqui equivale-se totalmente, na perspectiva da sua natureza, a taxa, correspondendo a denominação apenas a um simples nomen especificamente atribuído pelo legislador das finanças locais quando ela respeita à utilização de certos bens semipúblicos -precisamente os indicados no n.º 1 do artº 20º da citada Lei n.º 42/98 e com correspondência em preceitos similares das leis anteriores”.

Isto porque, tal como se salienta no mesmo aresto e o Tribunal Constitucional também afirmou nos seus acórdãos n.ºs 1139/96 (*D.R.*, II Série, de 10/02/1997) e 76/88 (DR, II Série, de 21/04/1988), “*uma tarifa, no campo das finanças locais, se não delinea como uma figura em absoluto nova, ou seja, como uma espécie de tertium genus entre taxa e imposto*”, apresentando-se de «*de facto, e sob todos os aspectos*», como uma simples taxa, embora taxa *sui generis* «*cujas especial configuração lhe advém apenas da particular natureza dos serviços a que se encontra ligada*”, sendo que a «*tarifa, se ao nível da lei ordinária pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, pelo que, nesta óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais*».

Deste modo entendia-se que a tarifa pelo fornecimento de água cabia, como taxa *sui generis*, na previsão do n.º 4 do citado artº. 30º da Lei n.º 42/98, onde se atribui a competência para a sua cobrança coerciva aos próprios órgãos executivos dos municípios que sejam delas credoras, salvo os de Lisboa e Porto.

V.2. Em jurisprudência, quer anterior (v., entre outros, os acórdãos de 15.06.2000 – Processo n.º 024153 e de 09.10.1996- Processo n.º 019322- Apêndice ao DR, de 28.12.1998, págs. 2759 e segs.), quer posterior (v., entre outros, os acórdãos de 22.05.2002 -Processo n.º 026472 e de 31.03.2004- Processo n.º 01921/03), este Supremo Tribunal reafirmou o mesmo entendimento de que a tarifa não constitui um *tertium genus* entre o imposto e a taxa, não tendo verdadeira autonomia conceitual, caracterizando-se, afinal, por não dever ser inferior ao preço do serviço prestado.

V.3. Casalta Nabais, por sua vez, reportando-se ao conceito de tarifas, diz-nos o seguinte (Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 6, 1997, págs. 48 e segs.):

“...no concernente às tarifas, é de referir que elas integram um conceito polissémico, relativamente ao qual é possível detectar, pelo menos, quatro sentidos, que podemos designar por sentido normativo, sentido financeiro, sentido tributário e sentido fiscal (ou melhor, aduaneiro).

...Em sentido financeiro, por seu turno, as tarifas significam, ou podem significar, duas coisas. Uma vez, referem-se elas aos quadros donde constam, de um lado, as unidades de consumo e, de outro, os respectivos preços: se em tais quadros figura apenas uma unidade de consumo por cada quadro, temos tarifas unitárias; se neles figuram mais do que uma unidade de consumo, então temos tarifas múltiplas. Nesta versão, as tarifas constituem quadros de unidades de consumo dos serviços públicos e dos correspondentes

preços, ou seja, tabelas ou listas de preços (s). A maioria das vezes, porém, as tarifas em sentido financeiro referem-se, não aos mencionados quadros, listas ou tabelas, mas aos preços dos serviços públicos prestados pelas administrações públicas ou pelos concessionários, sejam os mesmos preços públicos ou privados, ou seja, trate-se de tarifas públicas ou privadas.

Neste caso, as tarifas reconduzem-se aos preços dos serviços públicos, relativamente aos quais se põe o problema de saber qual o exacto âmbito dessa figura financeira, ou seja, se abarcam todos e quaisquer preços dos serviços públicos, sejam estes voluntariamente estabelecidos ou autoritariamente fixados, se dizem respeito apenas aos preços voluntariamente estabelecidos, ou se integram somente os preços autoritariamente fixados. Enquanto na primeira hipótese as tarifas constituem uma figura complexa, pois integram, de um lado, um especial tipo de taxas ou preços públicos e, de outro, os preços, na segunda temos unicamente preços, e, na terceira, deparamo-nos com uma figura tributária em sentido estrito, ou seja, com um tributo bilateral ou uma taxa.

E aqui temos as tarifas em sentido tributário, constituídas assim pelos preços dos serviços públicos autoritariamente fixados. Em nossa opinião, este devia ser o sentido reservado para as tarifas, um sentido que, como vamos ver, de algum modo está subjacente à Lei das Finanças Locais (arts. 11º e 12º). Neste último sentido as tarifas, como dissemos, constituem um especial tipo de taxas ou preços públicos. Um especial tipo de taxas que tem de específico o facto de não dizerem respeito a serviços públicos que sejam por essência da titularidade do Estado, uma vez que não correspondem às funções institucionais fundamentais próprias da Administração Pública nem visam, por conseguinte, a realização dos fins estaduais primários. Por isso, podem tais serviços ser objecto de oferta e procura e susceptíveis, assim, de uma avaliação em termos de mercado. Por outras palavras, trata-se de taxas equivalentes, de taxas cujo montante não deve, assim, ser inferior ao efectivo custo do correspondente serviço. Um sentido que, acentue-se, está patente no mencionado artº. 12º da Lei das Finanças Locais, ao dispor, no n.º 1,

que as tarifas respeitam às actividades de abastecimento de água, de recolha, tratamento e depósito de lixos, de ligação, conservação e tratamento de esgotos e de transportes urbanos colectivos de pessoas e de mercadorias, e ao estabelecer, no n.º 2, o princípio de que os montantes das tarifas não devem ser inferiores aos respectivos encargos provisionais de exploração e de administração, acrescidos do montante necessário à reintegração do equipamento. Assim as tarifas equiparam-se, de algum modo, às redevances do direito francês, aos preços públicos do direito espanhol, etc“.

Temos então que, segundo este autor, as tarifas não passam de taxas que revestem as seguintes particularidades:

a) não dizem respeito a serviços públicos que sejam por essência da titularidade do Estado, uma vez que não correspondem às funções institucionais fundamentais próprias da Administração Pública nem visam, por conseguinte, a realização dos fins estaduais primários;

b) por outro lado, podendo tais serviços ser objecto de oferta e procura e susceptíveis, assim, de uma avaliação em termos de mercado, o seu montante não deve, em princípio, ser inferior ao efectivo custo do correspondente serviço.

(Sobre esta questão v. também António Malheiro de Magalhães – O Regime Jurídico dos Preços Municipais, Almedina 2012 que aqui seguiremos de perto e, entre outros, Teixeira Ribeiro -Noção Jurídica de Taxa- *R.L.J.*, ano 117º, n.º 3727, págs., 292/293 e *Lições de Finanças Públicas*, 2ª edição, págs. 206, Sousa Franco, *Direito Financeiro e Finanças Públicas* e Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, págs. 54 e 55)

V.4. Acontece, porém, que, como acima se referiu, a nova Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, deixou de considerar as tarifas entre as receitas dos municípios (ao contrário do que sucedia nas Leis n.ºs 1/87, de 6 de janeiro - artº 4º e 42/98, de 6 de agosto - artº 16º), limitando-se a referir apenas no artº 10º, alínea c) “cobrança de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município, de acordo com o disposto nos artigos 15º e 16º”.

Se a isto acrescentarmos que o artº 16º, n.º 3, refere que os preços e demais instrumentos de remuneração a cobrar pelos municípios respeitam, designadamente, às actividades de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de abastecimento público de água e que os preços devem obedecer a regulamentação tarifário a aprovar, parece que seríamos levados a concluir no sentido de que tais preços deixaram de ser considerados taxas, ficando, por isso, a cobrança das respectivas dívidas sujeita ao foro comum.

Será assim?

V.5. Acompanhando António Malheiro de Magalhães, Ob. citada, diremos que os agora designados “preços” cobrados por serviços prestados e bens fornecidos pelos Municípios não perdem o sentido e o alcance que anteriormente lhes eram assacados pela doutrina e pela jurisprudência em face da Lei das Finanças Locais aprovada pela lei n.º 42/98, já que mantêm a mesma natureza das “tarifas e preços” a que se referia o artº 20º daquele diploma.

Com efeito, apesar da supressão do termo “tarifa”, quer as *taxas* quer os *preços* agora previstos como receitas municipais nos artºs 15º e 16º, respectivamente, da Lei n.º 2/2007, continuam a integrar o conceito de “taxa *lato sensu*” porque autoritariamente fixados pela prestação de bens semi-públicos, integrando-se, por isso, no conceito dado pelo artº 4º da LGT.

Aliás, já Marcello Caetano - Manual de Direito Administrativo, Vol. II, págs. 1067 a 1084 ensinava que de acordo com o critério do objeto os serviços públicos se classificavam como serviços públicos económicos, sociais ou de segurança social e culturais, sendo serviços públicos económicos aqueles que visam a satisfação das necessidades colectivas de carácter económico produzindo bens materiais, facilitando a circulação das pessoas, das coisas ou das ideias ou fornecendo bens para consumo, incluindo no primeiro grupo, nomeadamente, os serviços de produção e distribuição de água.

E acrescentava ainda que podendo alguns desses serviços ser gratuitos ou onerosos, o pagamento de um preço pelos serviços prestados a título oneroso por pessoas colectivas de direito público revestia a natureza de taxa, nessa qualidade ficando sujeito ao regime da cobrança das recitas fiscais.

E justificava ainda a fixação autoritária de tais “preços” porque os mesmos não podiam ser adaptados pelo empresário no decurso da exploração às vicissitudes da procura, às conveniências da oferta ou aos encargos imprevisto, tal como pode suceder com os preços do mercado.

E não se diga que, no caso concreto, estamos em face de um contrato entre consumidor e prestador do serviço (artºs 59º, 63º e 64º do DL n.º 194/2009) pois que isso não é suficiente para afastar o conceito de taxa.

Na verdade, a autonomia da vontade negocial da entidade gestora e do consumidor final nada ou pouco interfere na denominação do respectivo conteúdo e grau de vinculação da relação contraída, pelo que a respectiva contrapartida reveste natureza coativa (Aliás, o artº 69º do DL n.º 194/2009, de 24 de Agosto, constitui um bom exemplo da inexistência da autonomia contratual ao impor que todos os edifícios, existentes ou a construir, com acesso ao serviço de abastecimento público de água ou de saneamento de águas residuais devem dispor de sistemas prediais de distribuição de água e de drenagem de águas residuais devidamente licenciados, de acordo com as normas de concepção e dimensionamento

em vigor, e estar ligados aos respectivos sistemas públicos, sob pena da aplicação da coima prevista no 72º, n.º 2, alínea a.)

Conforme salienta Sérgio Vasques -Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2011, págs. 208 e segs., ainda que as taxas sejam exigidas em virtude da prestação de bens ou serviços, dando corpo a uma relação de troca com os contribuintes, elas não deixam de possuir natureza coativa, característica de todos os tributos públicos.

E acrescenta o mesmo autor que dois critérios materiais relevantes para a distinção entre preços e taxas são o do regime económico em que é realizada a prestação administrativa e o da indispensabilidade que essa prestação administrativa reveste para o particular.

Assim, estaremos perante uma taxa quando, por razões de direito ou de facto, não se encontrem no mercado prestações sucedâneas daquelas que a administração realize e o particular se veja por isso verdadeiramente coagido ao seu consumo (ou, por outras palavras, quando o aproveitamento da prestação administrativa se revela imprescindível para a sobrevivência condigna do particular, atentos os padrões sociais de cada momento e da cada lugar); já, pelo contrário, estaremos perante preço se o particular dispuser de liberdade de escolha entre prestações asseguradas pelo sector público e pelo sector privado (isto quando a administração realize essas prestações em condições de concorrência), ou por outras palavras também, quando o particular possa prescindir da prestação administrativa sem sacrifício relevante para a sua qualidade de vida.

Ora, não restam dúvidas, no caso que nos ocupa, quanto à indispensabilidade do serviço de abastecimento de água, tendo aliás, a Assembleia Geral da ONU reconhecido como direito fundamental do cidadão o abastecimento de água potável e o saneamento básico, enquanto realização do direito à saúde e a um nível de vida adequado.

Por outro lado, embora, como adiante se dirá, a gestão da água possa até ser efectuada por várias entidades (entre elas privadas, em regime de concessão), a verdade é que não existe concorrência para que os particulares possam optar por outro fornecedor.

Em face do que ficou dito concluímos então no sentido de que, não obstante a Lei n.º 2/2007 (Lei da Finanças Locais) ter eliminado a expressão “tarifas” como receitas das autarquias, que a doutrina e a jurisprudência qualificavam como taxas, a expressão “preços” constante do seu artº 16º, n.º 3, reportada a abastecimento público de água e saneamento de águas residuais, mantém o mesmo sentido e alcance das mencionadas “tarifas”.

VI. Aqui chegados, parece então que podemos concluir que as dívidas não pagas podem coercivamente ser cobradas em processo de execução fiscal, “ex vi” artigos 12º, n.º 2 da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro e 56º, n.º 3 da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro.

Porém, ainda se pode suscitar a questão da aplicação da Lei n.º 23/96, de 26 de julho (alterada e republicada pela Lei n.º 12/2008, de 26 de fevereiro, com a última alteração introduzida pela Lei n.º 10/2013, de 28 de janeiro).

Com efeito, o artº 1º daquela Lei diz o seguinte:

“1 - A presente lei consagra regras a que deve obedecer a prestação de serviços públicos essenciais em ordem à protecção do utente.

2 - São os seguintes os serviços públicos abrangidos:

- a) Serviço de fornecimento de água;
- b) Serviço de fornecimento de energia eléctrica;
- c) Serviço de fornecimento de gás natural e gases de petróleo liquefeitos canalizados;
- d) Serviço de comunicações electrónicas;
- e) Serviços postais;
- f) Serviço de recolha e tratamento de águas residuais;
- g) Serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos.

3 - Considera-se utente, para os efeitos previstos nesta lei, a pessoa singular ou colectiva a quem o prestador do serviço se obriga a prestá-lo”.

4 - Considera-se prestador dos serviços abrangidos pela presente lei toda a entidade pública ou privada que preste ao utente qualquer dos serviços referidos no n.º 2, independentemente da sua natureza jurídica, do título a que o faça ou da existência ou não de contrato de concessão”.

O decreto-lei n.º 194/2009 estabeleceu o regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, dizendo o seu artº 3º que a exploração e gestão daqueles sistemas municipais consubstanciam serviços de interesse geral e visam a prossecução do interesse público, estando sujeitas a obrigações específicas de serviço público.

A gestão dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos é uma atribuição dos municípios e pode ser por eles prosseguida isoladamente ou através de associações de municípios ou de áreas metropolitanas, mediante sistemas intermunicipais (artigo 6º, n.º 1).

A gestão daqueles serviços pode ser efectuada de acordo com um dos seguintes modelos de gestão:

- a) Prestação directa do serviço;
- b) Delegação do serviço em empresa constituída em parceria com o Estado;
- c) Delegação do serviço em empresa do sector empresarial local;
- d) Concessão do serviço (artº 7º, n.º 1).

No modelo de gestão directa o serviço pode ser prestado através de serviços municipais, de serviços intermunicipais, de serviços municipalizados ou de serviços intermunicipalizados (artº 14º, nº1).

No modelo de gestão em parceria podem ser estabelecidas parcerias entre o Estado e os municípios, as associações de municípios ou as áreas metropolitanas com vista à exploração e gestão de sistemas municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos (artº 16º, n.º 1).

No modelo de delegação do serviço em empresa do sector empresarial local o serviço é prestado por empresa municipal delegatária constituída nos termos previstos no regime jurídico do sector empresarial local, aprovado pela Lei n.º 53 -F/2006, de 29 de Dezembro (artºs 17º e 18º).

No modelo de gestão concessionada a concessão dos serviços municipais, a realizar de acordo com este diploma e, subsidiariamente, com o Código dos Contratos Públicos, inclui a operação, a manutenção e a conservação do sistema, previstas no n.º 1 do artigo 2.º, e pode incluir ainda a construção, a renovação e a substituição de infra-estruturas, instalações e equipamentos (artºs 31º e 32º).

Sendo então o abastecimento de água efectuado por várias entidades - podendo ser entidades privadas em regime de concessão – ainda que se aceite que no caso de a gestão ficar a cargo dos municípios ou empresas municipais possa ser usado o processo de execução fiscal, subsiste a questão quando a gestão estiver a cargo de concessionárias.

Ora, quanto a estas acompanhamos António Malheiro de Magalhães (Ob. Citada), quando escreve que o processo de execução fiscal é um meio jurisdicional específico contemplado na lei apenas ao dispor do Estado e outras pessoas colectivas de direito público para procederem à cobrança coerciva de tributos bem como de outras dívidas quando a lei assim o prever.

Por isso, quando uma entidade privada - neste caso uma concessionária - desenvolve uma actividade materialmente administrativa traduzida na prestação de um serviço público essencial previsto na Lei n.º 23/96, está excluído o âmbito do processo de execução fiscal, com o recurso aos meios de execução comuns.

Deste modo, o processo de execução fiscal continua a ser o meio próprio para cobrança coerciva de dívidas por abastecimento de água e saneamento, quando o serviço for prestado pelo Município ou por empresa municipal.

Sendo o serviço prestado por concessionário, e como refere Pedro Gonçalves – A Concessão de Serviços Públicos, Almedina, Coimbra, 1999, pág. 320, “em caso de incumprimento do utente, a nota de cobrança emitida pelo concessionário está desprovida de força executiva, não podendo portanto, dar lugar a um imediato processo de execução fiscal”.

Este entendimento em nada colide com o regime da Lei n.º 23/96, já que, tratando-se da cobrança de dívidas aos municípios ou empresas municipalizadas, a “propositura da acção” a que se refere o artº 10º tem de entender-se como reportada à instauração da execução fiscal, devendo noutras matérias aplicar-se a LGT (suspensão da prescrição, por exemplo, como bem se refere no Parecer do Provedor de Justiça acima identificado).

Esta cobrança coerciva pelos próprios serviços, como se escreveu no acórdão deste STA, de 30.05.2001- Processo n.º 026109, acima parcialmente transcrito, situa-se “na linha de atribuição legislativa do poder de auto tutela administrativa dos efeitos jurídicos pecuniários estatuídos pelos seus próprios actos administrativo-tributários, mais não representa do que uma simples adaptação do regime que vigora para a cobrança de outras dívidas de natureza tributária em relação à administração tributária (arts. 149º e segs.). Consubstanciando-se a execução forçada do acto tributário essencialmente em tarefas administrativas, que dão assim expressão à força jurídico-imperativo-vinculante que os efeitos do acto administrativo tributário importa, entendeu o legislador atribuir essa tarefa à própria administração, embora sob o directo controlo do tribunal, dada a natureza apertada do regime jurídico a que essa execução está sujeita, quase que diríamos estritamente vinculada, desonerando o tribunal de levar a cabo tarefas de cariz meramente executivo. É essa visão das coisas que está afirmada no artº 103º da LGT. Mas isso não impede, mas antes é sugerido em virtude da diferente natureza das dívidas de que sejam credoras, que essa actividade de auto-tutela seja levada a cabo pela diversa administração que leva a cabo a gestão dos interesses públicos a que respeitam as receitas a cobrar coercivamente. É nesta linha que se posiciona a competência da administração tributária dependente da Direcção-Geral dos Impostos que está prevista na alínea f) do n.º 1 do artº 10º do CCPT de “instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes” pelas receitas cuja arrecadação deva garantir. É ainda o mesmo princípio axiológico que justifica a opção recente do legislador de cometer aos Centros Regionais de Segurança Social, através de secção de processos, a cobrança coerciva dos valores

relativos às cotizações e às contribuições (art.º 63º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, já entrado em vigor – art.º 119º da mesma Lei).

VII. Para concluir e dar então uma resposta à questão, há que referir que, nos casos acima referidos em que seja instaurada execução fiscal, o tribunal tributário é competente para apreciar as questões colocadas no processo de execução fiscal, por força do disposto no art.º 151º do CPPT.

VIII. Em face de todo o exposto, ao abrigo do disposto no art.º 93º do CPTA, e relativamente à questão:

«No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos?»

Acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário em responder à mesma pela forma seguinte:

No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconheciam a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Abril de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

Acórdão de 10 de Abril de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Justificação parcial da manifestação de fortuna. Anulação parcial do acto tributário.

Sumário:

- I — O acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial.*
- II — O critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por determinar se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.*
- III — Sendo legal o recurso ao método indirecto previsto no n.º 4 do artigo 89.º-A e verificando-se que a ilegalidade da quantificação operada pela Administração tributária se circunscreve à desconsideração da justificação parcial da manifestação de fortuna no cálculo do rendimento padrão - ilegalidade esta que se verifica apenas na medida da não justificação, que não no demais, e corrigível mediante mera operação aritmética que, em cumprimento do decidido, expurgue do valor da matéria colectável fixada o valor justificado -, haverá lugar à anulação apenas parcial do acto sindicado, que não à sua anulação total.*

Processo n.º 298/12-50.

Recorrente: Director Geral de Finanças do Porto.

Recorrido: G...

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1 – O Director de Finanças do Porto, com os sinais dos autos, não se conformando com o Acórdão deste Supremo Tribunal, de 12 de Abril de 2012 (a fls. 203 a 229 dos autos), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 26 de Janeiro de 2012, que julgou procedente o recurso da decisão do Director de Finanças do Porto que fixou por avaliação indirecta o rendimento líquido para efeitos de IRS do ano de 2008 no valor de 91 500,00 €, vem, nos termos dos artigos 280.º, n.º 1, 282.º n.º 1, 283.º e 284.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Março de 2012, proferido no recurso n.º 0188/12 e transitado em julgado em 22 de Março de 2012.

O recorrente apresentou (fls. 273 a 285) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, contra-alegando o recorrido nos termos de fls. 292/296.

Por despacho de 20 de Junho de 2012 (fls. 297), do Exmo. Relator no STA, veio o recurso a ser admitido, ordenando-se em consequência a notificação das partes para apresentarem alegações, nos termos do disposto no art. 284 n.º 5 do CPPT.

O recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

A. O presente recurso é deduzido contra a douta sentença que anulou a decisão de avaliação indirecta da matéria colectável efectuada ao abrigo do mecanismo previsto no artigo 89.º-A da LGT por entender que a Administração Tributária incorreu em excesso de quantificação ao não considerar a justificação parcial da manifestação de fortuna evidenciada com a aquisição de um imóvel.

B. A recorrente aceita o julgamento da sentença ora recorrida quanto ao julgamento da matéria de facto, considerando assente que o sujeito passivo adquiriu em 2008 imóveis pelo valor de €457.500,00, - apenas justificando em sede de contencioso, pois nunca em fase graciosa veio aos autos juntar qualquer elemento – a proveniência do montante de € 300.000,00, obtido com recurso a crédito bancário, o que consubstancia uma justificação parcial da manifestação de fortuna evidenciada.

C. A recorrente insurge-se quanto à interpretação, em sede de julgamento da matéria de direito, do artigo 89.º-A da LGT segundo a qual a justificação parcial da manifestação de fortuna deve ser considerada na determinação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial, concluindo pelo “excesso de quantificação, a acarretar a ilegalidade do acto recorrido”

D. A recorrente defende, com o devido respeito, que o acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento quanto à interpretação e aplicação do disposto no artigo 89.º-A da LGT, opondo-se, assim, à jurisprudência contida no Acórdão desse Venerando Tribunal, de 19/05/2010, no processo n.º 0734/09, que lhe serviu de referência e fundamento,

E. Mais defendendo, sem prescindir do entendimento que advoga, que a sentença sob recurso não retirou daquele acórdão as devidas consequências legais, pois a justificação parcial comprovada nos autos deveria conduzir a uma procedência parcial do recurso, anulando a decisão da administração Tributária apenas na parte em que esta não reflecte aquela justificação, verificando-se, assim, uma incoerência entre a decisão do Tribunal, quanto à procedência total do recurso, e o entendimento exposto quanto à interpretação da lei.

F. O método de tributação indirecta, previsto no artigo 89.º-A da LGT, pressupõe, por definição, a tributação de um rendimento cuja existência é fortemente indiciada, a partir de factos típicos como as manifestações de fortuna, mas cuja fonte ou natureza, assim como a sua quantidade são desconhecidos.

G. Justamente, importa salientar que as manifestações de fortuna não são factos tributários.

H. As manifestações de fortuna são, isso sim, factos indiciadores de fraude ou evasão fiscais quando se verifica a desproporção com o rendimento declarado nos termos expressamente previstos na lei.

I. Ao justificar parte das manifestações de fortuna, o contribuinte não está a justificar parte do rendimento que se presume a partir da referida tabela, pois muito embora o cálculo do rendimento padrão seja proporcional ao valor de aquisição daquelas, o objectivo daquele método indirecto de tributação é o de tributar ingressos de rendimento que tenham escapado à devida tributação, com vista a uma aproximação da realidade contributiva.

J. Uma justificação parcial da manifestação de fortuna implica o desconhecimento da realidade tributária global do contribuinte, para efeitos de IRS, não afastando, por isso, a presunção de fraude e evasão fiscal e a consequente aplicação do padrão de rendimento apurado a partir da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, para a qual a lei não prevê qualquer redução.

K. A tributação com recurso ao método indirecto do artigo 89.º-A da LGT é um regime de carácter excepcional, estando a Administração Tributária estritamente vinculada aos critérios tipificados pelo legislador, não sendo admissível que considere um rendimento inferior ao que resulta da aplicação da tabela quando a lei apenas prevê a hipótese da aplicação de um rendimento superior.

L. O entendimento que se defende quanto à interpretação do artigo 89.º-A da LGT, mais concretamente sobre a quantificação da matéria colectável em face de uma justificação parcial da manifes-

tação de fortuna, tem um relevante apoio quer na doutrina, quer na jurisprudência, conforme supra se transcreveu.

M. No entanto sem prescindir da tese que se defende, entende-se que prevalecendo tese que vem sufragada no acórdão recorrido, segundo a qual a administração tributária incorreu em erro na quantificação da matéria tributável com recurso ao método indirecto do artigo 89.º-A da LGT, impunha-se que a decisão em crise fosse anulada parcialmente e não na sua totalidade.

N. O acórdão recorrido não retirou do acórdão 0734/09, as devidas consequências legais, pois a justificação parcial comprovada nos autos deveria conduzir a uma procedência parcial do recurso, anulando a decisão da administração tributária apenas na parte em que esta não reflecte aquela justificação, verificando-se, assim, uma incoerência entre a decisão do tribunal, quanto á procedência total do recurso, e o entendimento exposto quanto á interpretação da lei.

O. Segundo esta tese, ao valor de aquisição dos imóveis será de deduzir o montante de €300.000,00, considerando uma matéria colectável de 20% de €157.500,00, por ser este o valor de aquisição cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo, ou seja, um rendimento padrão de €31.500,00.

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve o entendimento do douto acórdão recorrido ser revogado, mantendo-se a decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, ainda que parcialmente, com todas as consequências legais.

2 – Contra-alegou o recorrido, concluindo nos seguintes termos:

a) A solução do acórdão recorrido que confirmou a sentença do TAF do Porto não podia ser outra que não fosse a anulação do ato tributário tal como o desenhou a AF

b) A solução propugnada pela AF para a interpretação do art. 89.º-A da LGT sobre as manifestações de fortuna, abria o caminho à proliferação judicial de decisões surpresa, atribuindo aos tribunais o poder administrativo de cobrança de impostos.

c) Não cabe ao SP, como bem se expressou no acórdão recorrido fazer accionar o regime do art.º 91º da LGT.

d) Assim como não cabe ao SP o ónus de apontar cenários hipotéticos quando não está confrontado com eles.

e) A própria AT validou e justificou que o SP havia auferido de rendimentos por conta de outrem 24.433,33, sendo que ao tributar o SP pelo valor total da compra (450.000), não há outra solução legal que não seja a anulação do ato tributário na totalidade.

f) Mas também o acórdão recorrido e acórdão fundamento são diferentes, porque a AT validou os rendimentos por conta de outrem no valor de 24.433,33, situação diferente se passou no acórdão fundamento.

g) Além disso, e uma vez que a AT não pôs em causa estes rendimentos, e envolvendo eles outras características específicas, como seja a dedução específica referente a esta categoria de rendimentos, as retenções na fonte, a solução judicial foi a correta, sendo que também aqui difere do acórdão fundamento.

h) O acórdão recorrido que confirmou a douta sentença do TAF do porto, aplicou correctamente as normas tributárias e os princípios administrativos e fiscais que regem os atos tributários, assim como o fez o acórdão n.º 734/09 extraído do PLENO do STA.

i) O ato tributário que a AT proferiu foi o acto único de tributação de determinada quantificação da matéria colectável.

j) Apesar de estar na posse de determinados documentos que provavam o contrário, a AT decidiu o contrário do que lhe impunha a norma legal de tributação.

k) Estando a AT em erro, como veio a decidir o tribunal sobre esse ato tributário de quantificação, o ato tributário tinha que ser revogado/anulado na sua totalidade e não parcialmente.

l) A sentença e o acórdão não podiam manter parcialmente o ato tributário por isso ser contrário ao princípio da separação de poderes, porque quem tem que dizer e praticar o ato administrativo e fiscal é a entidade administrativa e fiscal.

m) Não cabe ao SP definir o quantum da matéria colectável, mas apenas demonstrar que houve erro e excesso na quantificação, para que o ato não possa subsistir na ordem jurídica e seja de anulação total.

n) A ser revogado parcialmente o ato tributário estariam postos em causa as garantias fundamentais dos SP, pois que, perante o ato tributário de definição do quantum, o SP apenas tem que provar que há erro ou excesso de quantificação, e como se disse, a AT estava na posse de elementos que levavam á prática de outro ato diferente daquele.

o) A verdade é que também não se pode falar aqui de anulação parcial dos atos, segundo o princípio do aproveitamento dos atos, da divisibilidade ou porque apenas existe um ato que não é divisível ou fraccionado, e, cujo ato essencial está ferido de ilegalidade.

p) A anulação parcial do ato era um convite á proliferação de decisões surpresa, que são inadmissíveis legalmente.

r) O ato tributário, tal como foi desenhado, era o de tributar uma percentagem do valor da compra, sendo que, o SP veio demonstrar a interpretação abusiva do preceito legal em causa e que ambas as instâncias judiciais confirmaram.

Nestes termos, e nos mais de direito que V. Ex^{as} doutamente suprirão

Deverá o acórdão recorrido ser mantido por consentâneo com a interpretação que foi feita, quer pela sentença e pelo acórdão recorrido, quer pelo acórdão extraído do PLENO, do artº 100º do CPPT e do artº 74º e 89º-A da LGT quer dos princípios da justiça, da separação de poderes e das garantias tributárias do SP e da indivisibilidade dos actos administrativos.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 360 a 362 dos autos, no qual defende *ser de considerar verificada a oposição de acórdãos* quanto à questão de saber se o acto sindicado *deve ser total ou só parcialmente anulado* e, quanto ao mérito, que se lhe afigura *ser de sustentar a posição do acórdão recorrido.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

Importa averiguar previamente se, no caso dos autos, estão reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, cuja não verificação impede o conhecimento do presente recurso.

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito, sendo a questão que constitui o objecto do presente recurso a de saber se perante a justificação parcial de manifestação de fortuna prevista no artigo 89.º-A da LGT, não considerada na decisão de fixação do da matéria tributável para efeitos de IRS por métodos indirectos, deve tal acto de fixação ser totalmente anulado, como decidido no Acórdão recorrido, ou ao invés, sê-lo apenas parcialmente, na medida da não consideração da justificação parcial, como decidido no acórdão fundamento.

Não obstante o recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso, manifestar discordância com o decidido no acórdão recorrido não apenas no segmento em que alegadamente decidiu em sentido divergente do decidido no acórdão fundamento – anulação total, ao invés de meramente parcial, do acto sindicado – o presente recurso, interposto ao abrigo do artigo 284.º do CPPT, limita-se necessariamente à questão em que alegadamente os acórdãos em confronto estão em oposição, pois que para tal serve o recurso da espécie interposta, aliás o único admissível nesta fase processual.

Não há, pois, que curar de saber se a interpretação adoptada no acórdão recorrido (e também no acórdão fundamento, aliás) quanto ao relevo para efeitos de cálculo do rendimento padrão da justificação parcial da manifestação de fortuna é ou não a mais consentânea com a lei e o direito, tanto mais que tal questão se encontra hoje decidida em sentido afirmativo e unânime na jurisprudência mais recentemente consolidada deste Supremo Tribunal (cfr. o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA de 5 de Julho de 2012, rec. n.º 358/12), o que, por si só, levaria a que o presente recurso fosse de julgar findo em relação a tal questão.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

A). *Por escritura pública outorgada em 29-02-2008, o recorrente adquiriu, pelo preço de € 400.000, a “A....., Limitada”, uma fracção autónoma, designada pela letra V, correspondente ao quarto andar esquerdo, para habitação do tipo “T-quatro”, Bloco Sul, e garagem, na cave, identificada pela letra S, do prédio urbano sito na Avenida, n.º,, descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila do Conde sob o n.º 2534, da freguesia de, e inscrito na matriz predial urbana de Vila do Conde sob o n.º 8316, com valor patrimonial de € 230.320, cfr. teor do doc. de fls. 12 a 16 do Processo Administrativo (P.A.) apenso aos presentes autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;*

B). *No âmbito da compra referida no número anterior o Recorrente celebrou ainda um contrato de mútuo com hipoteca com a Caixa Geral de Depósitos, S.A., no valor de € 300.000, cfr. teor do doc. de fls. 12 a 16 dos autos.*

C). *Por escritura pública outorgada em 19-12-2008, o recorrente adquiriu, juntamente com B....., pelo preço de € 75.000, a nua propriedade da fracção autónoma designada pela letra A, correspondente a uma cave, destinada a café e restaurante, com logradouro, do prédio urbano, sito no lugar, freguesia de, concelho de Vila Nova de Famalicão, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 598, descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Famalicão sob o n.º 169 -, com o valor patrimonial de € 123.179,53, cfr. teor do doc. de fls. 17 a 21 do Processo Administrativo (P.A.) apenso aos presentes autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;*

D). *Por escritura pública outorgada em 27-06-2008, o recorrente adquiriu, pelo preço de € 20.000, uma parcela de terreno para construção urbana, sita no lugar de, freguesia de, concelho de Vila Nova de Famalicão, descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Famalicão, sob o n.º 62412, inscrito na matriz predial respectiva sob o artigo P982, cfr. teor do doc. de fls. 22 a 24 do Processo Administrativo (P.A.) apenso aos presentes autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido;*

E). A Direcção de Finanças do Porto, enviou, em 23-02-2011, carta registada ao Recorrente, tendo em vista o exercício do direito de audição relativamente à tributação nos termos do artº 89º-A da LGT, que foi devolvida com a indicação “não atendeu” e “objecto não reclamado”, cfr. teor do doc. de fls. 8 a 11 do Processo Administrativo (PA), que aqui se dá por integralmente reproduzido.

F). Em 23-05-2011, foi proferido, pelo Director de Finanças do Porto, despacho de fixação da matéria colectável, em sede de IRS, nos termos dos artºs 87º, alínea d) e 89º-A, n.º 4, da LGT, fixando o rendimento tributável em € 91.500, para o ano de 2008, tendo por base o relatório da inspecção tributária, do qual consta o seguinte:

1 - ANÁLISE DE FACTO E DE DIREITO

1.1 De acordo com os elementos disponíveis no sistema informático da Direcção Geral dos Impostos (DGC), nomeadamente a Declaração Notarial modelo 11, verifica-se que no ano de 2008 o contribuinte acima identificado adquiriu pelo valor global de 457.500,00 € os seguintes bens imóveis;

a. Pelo valor de 400.000,00 € a fracção autónoma de um prédio urbano em propriedade horizontal sito na Avenida, freguesia de do mesmo concelho, inscrito na matriz sob o artigo 8316-V (escritura de compra e venda n.º 98-F/11 de 29-02-2006, vendedor: A..... Lda);

b. Pelo valor de 75.000,00 €, em compropriedade com B..... (1/2), a sua propriedade de um prédio urbano em propriedade horizontal sito em, Vila Nova de Famalicão, inscrito na matriz sob o artigo 598-A (escritura de compra e venda n.º 0132A148. vendedores; C..... e outros, valor atribuído à sua quota parte nesta aquisição (1/2). 37.5000,00 €).

c. Pelo valor de 20.000,00 €, o prédio urbano (terreno para construção) sito em Vila Nova de Famalicão, inscrito na matriz sob o artigo 982, escritura de compra e venda n.º 81/96 de 27-06-2008. vendedor; D.....

Totaliza assim o valor global dos imóveis adquiridos no ano de 2008 pelo contribuinte em apreço eur 457.500,00 € (400.000,00 € + 37.500,00 € + 20.000,00 €).

1.2 De harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária (LGT), há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no número 4, ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

1.3 Nos termos do citado normativo legal, ao valor da referida aquisição corresponde o rendimento padrão de 91.500,00 € conforme se demonstra no quadro seguinte:

Apuramento do rendimento padrão			
Manifestações de fortuna	Valor	Percentagem	Rendimento padrão
Aquisição imóveis	457.500,00 €	20%	91.500,00 € -

1.4 Relativamente ao mesmo ano de 2008, o contribuinte apresentou declaração modelo 3 de IRS (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares) com o rendimento global de 24.433,33 €. Este rendimento global, consideradas as deduções específicas previstas no Código do IRS, originou o rendimento colectável de 20.752,69 €.

1.4 Verificada assim a divergência enunciada no ponto 1.2, Foi elaborado nesta Divisão o projecto de decisão de avaliação indirecta da matéria colectável em IRS do ano de 2008, e notificado o contribuinte através ofício 12 381 de 22-02-2011 nos termos da alínea d) do número 1 e número 5 do artigo 60º da LGT (Anexo 1)

Cfr teor do doc de fls. 5 a 7 do PA, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

G). Por carta registada com aviso de recepção, datada de 23-05-2011 e recepcionada em 30-05-2011, foi o Recorrente notificado do teor do despacho referido em D), cfr. teor do doc. de fls. 3 do PA, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

H). A presente acção deu entrada no Tribunal em 13-06-2011, cfr. teor de fls. 1 dos autos.

I). Por documento datado de 07-02-2008, E..... e F....., declararam ter doado a seu filho G..... o montante de € 80.000, cfr. teor do doc, de fls. 29 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

J). O Recorrente emitiu cheque no valor de € 300.000, a favor de “A....., Lda”, em 29-2-2008, cfr. teor do doc. de fls. 71 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

L). O Recorrente, em 29-02-2008, efectuou os movimentos bancários constantes do doc. de fls. 73 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

M). Dá-se aqui por reproduzido o teor dos docs. de fls. 139 a 148 dos autos.

N). Em 08-04-2008, E..... emitiu cheque à ordem de H....., no valor de € 32.500, cfr. teor do doc. de fls. 149 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

IV. FACTOS NÃO PROVADOS

Não provou o Recorrente:

- *Que tenha mobilizado dinheiro doado pelos seus pais ou outros familiares para a compra dos imóveis supra descritos.*

- *Que tenha mobilizado poupanças pessoais para a compra dos mesmos imóveis.*

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Como se disse já, o presente recurso por oposição de acórdãos vem limitado à parte em que o acórdão recorrido, negando provimento ao recurso que fora interposto pelo Director de Finanças do Porto, confirmou a sentença recorrida de anulação total do acto sindicado.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que, por adesão ao parecer do Ministério Público, reconhece a alegada oposição de acórdãos (cfr. fls. 349 dos autos), importa re-apreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (*vide*, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685.º-C, n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se no ano de 2011, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre *a mesma questão fundamental de direito* e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a *jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo*.

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo 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, quais sejam:

- 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 de Setembro de 2007, 14 de Julho de 2008 e de 6 de Maio de 2009, recursos números 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 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 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 (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Vejam, então, se tais pressupostos se verificam.

A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se uma vez julgado ter havido justificação parcial da manifestação de fortuna, não considerada na decisão de fixação do rendimento colectável do sujeito passivo para efeitos de IRS pelo método indirecto do artigo 89.º-A da LGT, deve o acto de fixação de tais rendimentos ser anulado na sua totalidade ou apenas parcialmente.

A esta questão respondeu o acórdão recorrido no sentido de que *a decisão é de confirmar ainda que tenha anulado o acto tributário na totalidade, o que está certo, uma vez que é manifesto o excesso na quantificação, que o fere de ilegalidade, competindo à Administração Fiscal repeti-lo, expurgado do excesso de tributação cometido, verificados que sejam os condicionalismos legais para o fazer não se aceitando que deva ser imputado ao contribuinte o ónus de fazer despoletar o mecanismo estatuído no artigo 91.º da LGT, quando o erro do excesso de quantificação é imputável à Administração Tributária o que reitera-se gera a nulidade do acto* (cfr. acórdão recorrido, a fls. 228 dos autos), enquanto o acórdão fundamento se considerou que *tendo sido justificada a proveniência de 130.000 euros, o tributo deve incidir apenas sobre a parte não justificada o que determina que a matéria colectável*

seja fixada apenas em 285.000 euros e o tributo de 57.000 euros, tal como referido pelo M^oP^o e pela própria Fazenda Pública, decidindo-se, em conformidade, conceder parcial provimento ao recurso jurisdicional e, revogando-se parcialmente a sentença recorrida, julga-se parcialmente procedente o recurso do acto de fixação do rendimento colectável na parte justificada.

Estamos, pois, perante respostas divergentes à mesma questão fundamental, no quadro de uma situação de, não sendo idêntica, é similar no que respeita sua subsunção às mesmas normas legais (como se colhe dos respectivos probatórios fixados), e perante um quadro normativo que se mantém inalterado.

Não há, quanto à questão objecto do presente recurso, *jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo*, pois que esta deve transparecer ou do facto de a pronúncia respectiva constar de acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o art. 17^o, n.º 2, do actual ETAF) ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido, obtidas por unanimidade em todas as formações da Secção (cfr. o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19 de Setembro de 2012, proferido no recurso n.º 1075/09), razão pela qual deve o recurso prosseguir para apreciação do seu mérito.

6.2 Do mérito do recurso

Importa, agora, decidir se, como decidido no Acórdão recorrido, perante a justificação parcial de manifestação de fortuna prevista no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT e não considerada na decisão do Director de Finanças que fixou um rendimento tributável para efeitos de IRS por recurso a métodos indirectos igual ao rendimento-padrão previsto naquele artigo, deve o acto sindicado ser anulado totalmente ou apenas parcialmente, *na parte não justificada*, como decidido no acórdão fundamento.

Diga-se, desde já, que independentemente de saber se a anulação parcial do acto sindicado é ou não a solução que se impõe em casos como o dos autos, a anulação meramente parcial não se consubstancia na prática, pelo tribunal, de qualquer acto tributário, razão pela qual carece de fundamento a invocação neste contexto do princípio da separação de poderes. A anulação parcial do acto tributário, em si mesma, nada tem de inédito ou de estranho, pois que como ainda recentemente reafirmou este Supremo Tribunal (cfr. Acórdão de 12 de Janeiro de 2012, rec. 965/10), «(...) o acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial. É esta, aliás, a posição consensual da doutrina e da jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a qual, para além de apelar a essa divisibilidade (Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos em 9/07/1997, no processo n.º 5874; em 22/09/1999, no processo n.º 24101; em 16/05/2001, no processo n.º 25532; em 26/03/2003, no processo n.º 1973/02; em 27/09/2005, no processo n.º 287/05; e em 12/01/2011, no processo n.º 583/10.), apela, também, à natureza de plena jurisdição da sentença de anulação parcial do acto, invocando razões ligadas aos princípios processuais da economia processual (para que da sentença ou acórdão do tribunal saia logo uma definição da situação que não careça de qualquer nova pronúncia da administração tributária) e ligadas ao próprio âmbito do contencioso de mera anulação (no qual os limites à plena jurisdição só serão de aceitar em relação àqueles aspectos da acção administrativa em que a plena jurisdição implique para o juiz tributário, enquanto juiz administrativo, a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa) (Cfr. o Prof. Saldanha Sanches, *in Fiscalidade*, 7/8, Julho-Outubro de 2001, págs. 63 e segs., e o Prof. Casalta Nabais, *in Direito Fiscal*, 2ª ed., pág. 397.). Deste modo, se o juiz reconhecer que o acto tributário está inquinado de ilegalidade que só em parte o invalida, deve anulá-lo apenas nessa parte, deixando-o subsistir no segmento em que nenhuma ilegalidade o fira.»

O critério jurisprudencial para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa, pois, por determinar se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado (como nos casos julgados por Acórdãos deste Supremo Tribunal de 10 de Outubro de 2012, rec. n.º 533/12, de 12 de Janeiro de 2012, rec. n.º 583/12 ou de 26 de Março de 2003, rec. 1973/02) ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

No caso dos autos, é indubitável a legalidade do recurso ao método indirecto previsto no n.º 4 do artigo 89.º-A, sendo igualmente indubitável a ilegalidade da quantificação operada, por desconsideração da justificação parcial da manifestação de fortuna, ilegalidade esta que se verifica apenas na medida da não justificação, que não no demais, como, aliás, não deixa de reconhecer a sentença objecto de confirmação pelo Acórdão recorrido, quando afirma que: «(...) como ficou demonstrado, a própria Administração fiscal refere na fundamentação do despacho recorrido, o montante despendido com a aquisição de um dos imóveis foi parcialmente justificado pelo recorrente, e sendo assim, e encontrando-se demonstrado o excesso de quantificação, por não ter sido considerado, no cômputo do rendimento colectável, o valor de €300.000 obtido comprovadamente através de empréstimo bancário, então ter-se-á de concluir pela existência de excesso na quantificação, e conseqüentemente, pela ilegalidade do despacho que determinou a quantificação da matéria colectável pela aplicação do artigo 89.º-A da LGT, na parte em que não relevou a referida justificação parcial decorrente de empréstimo bancário.» (cfr. sentença recorrida, a fls. 145 dos autos; sublinhado nosso).

Foi este excesso que o recorrido logrou demonstrar, sem necessidade de recurso ao mecanismo previsto no artigo 91.º da LGT - aliás legalmente inaplicável aos casos previstos no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT (cfr. a parte final do n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT) - e não nenhum outro, sendo a ilegalidade cometida corrigível mediante mera operação aritmética que, em cumprimento do decidido, expurgue do valor da matéria colectável fixada o valor justificado.

Não parece, pois, que a ilegalidade cometida fira de ilegalidade o acto no seu todo, a impor a sua total anulação., antes mais curial se afigura a anulação meramente parcial (na parte em que desconsiderou para efeitos de cálculo do rendimento-padrão a justificação lograda pelo contribuinte) da decisão sindicada.

Em consequência, haverá que, no provimento do recurso, revogar o acórdão recorrido na parte em que negou total provimento ao recurso e confirmou também “in totum” a sentença recorrida, e, ao invés, em conceder parcial provimento ao recurso.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido na parte em que julgou totalmente improcedente o recurso, julgando-o ao invés parcialmente procedente e anulando a decisão recorrida apenas na parte em que na quantificação operada desconsiderou o valor parcialmente justificado.

Custas pelo recorrido, em 1.ª instância, na parte em que decaiu, e neste STA, pela totalidade.

Lisboa, 10 de Abril de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* (revendo anterior posição) — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* (vencido por manter o entendimento expresso no acórdão recorrido de que fui relator).

Acórdão de 10 de Abril de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Manifestações de fortuna. Aquisição de veículo automóvel. Valor de aquisição.

Sumário:

No domínio da aplicação dos métodos indirectos de fixação da matéria tributável mediante recurso aos indicadores — manifestações de fortuna — que o legislador tipificou e quantificou para obviar à falta de declaração de rendimentos pelo sujeito passivo ou quando a declarada se mostre consideravelmente desproporcionada face ao rendimento padrão, valor de aquisição de veículo automóvel, para efeitos do disposto no artigo 89º-A, n.ºs 2 e 4, segundo travessão, da Lei Geral Tributária, inclui despesas, demais encargos e impostos legais que determinam o preço final e de mercado.

Processo n.º 755/12-50.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

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

A....., nos autos convenientemente identificada, inconformada agora com o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte que lhe negou provimento ao recurso jurisdicional que interpusera da sentença do TAF de Penafiel e confirmou antes e integralmente o decidido quanto à declarada verificação dos pressupostos de determinação da matéria tributável pelo método indirecto a que alude o artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, dele interpôs recurso, por oposição de acórdãos.

Invocando e alegando *natureza urgente do processo*, com o requerimento de interposição apresentou logo alegações tendentes a demonstrar a invocada oposição e alegações de mérito (cfr. art.º 284º n.º 3 do CPPT) – cfr. fls. 407 a 417 -.

Alega em síntese e fundamentalmente que o decidido pelo sindicado acórdão quanto ao que deve entender-se por “*valor de aquisição para efeitos do disposto no artigo 89º-A, n.º 2 e 4, segundo travessão, da Lei Geral Tributária, inclui despesas e encargos suportados nessa aquisição, incluindo impostos legais.*”

Está em oposição com o antes decidido em acórdão do STA de 07.12.2004, processo n.º 01248/04 onde se decretara e sumariara que *não contendo a tabela inserta no artigo 89º-A da LGT qualquer indicação do que se deve entender por valor de aquisição, valor de aquisição de imóveis é, nos termos do art.º 46º n.º 1 do CIRS, o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa.*

E também com o acórdão do TCANorte de 23.04.2009, processo n.º 00615/07.6 que, citando este acórdão do STA, referiu “*... tem sido entendimento seguido pela jurisprudência que se conhece e é citada, que o conceito de valor de aquisição corresponde a esse mesmo valor, sem quaisquer adicionais a título de despesas, encargos ou impostos, fazendo-se apelo às normas do IRS dos arts. 46º, n.º 1 e 51º, alínea b).*”

Admitido o recurso por despacho de fls. 421, o Ex.mo Desembargador Relator do Tribunal recorrido considerou depois verificada a invocada oposição e determinou o prosseguimento do recurso – cfr. despacho de fls. 432 -.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações e neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois douto parecer opinando pela verificação da invocada e necessária oposição de julgados e, quanto ao mérito do recurso, pela sua improcedência e conseqüente confirmação do sindicado julgado,

Com base no sustentado entendimento de “*...que está em causa a aquisição de uma veículo automóvel ligeiro de passageiros, o rendimento manifestado é todo aquele que a recorrente teve de dispor para fazer esse aquisição, incluindo, assim todas as despesas, encargos e impostos inerentes e conexonados com a mesma aquisição.*”

Tomados os vistos legais e porque nada obsta, cumpre decidir.

Vem reconhecida a verificação da necessária oposição de acórdãos – cfr. despacho de fls. 432, 2ª parte -, nos declarados pressupostos de que são substancialmente idênticas as situações fácticas subjacentes, é o mesmo o quadro normativo aplicável (art.º 89º-A, n.º 2 alínea a) e 4, segundo travessão, da LGT), trata-se de decisões expressas e opostas para a questão de saber se por valor de aquisição se deve entender, para este efeito, a componente base do preço, sem impostos ou o valor que o adquirente teve que pagar pela aquisição (preço final com impostos) e terem transitado em julgado já os acórdãos invocados como fundamento.

Esta decisão, porém e como repetida e uniformemente vem afirmando a jurisprudência deste Tribunal Pleno – cfr. por todos o acórdão de 19.05.2010, processo n.º 733/09 -, 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 proceda à reapreciação da necessária verificação daqueles pressupostos processuais e porventura considere antes que aquela oposição se não verifica ocorrer e, em conseqüência, julgue findo o recurso.

Ora, reapreciando como cumpre, importa se consigne que, ao menos relativamente ao acórdão do TCASul proferido no processo n.º 615.07.6 BECBR, também invocado como fundamento da oposição se verificam ocorrer aqueles pressupostos.

É, com efeito, a mesma a questão fundamental de direito sobre que recaíram as díspares e expressas decisões; ocorre também identidade da situação factual subjacente e é o mesmo o quadro legal aplicável, sendo ainda certo que, relativamente à decisão impugnada, se não verifica existir *jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo recentemente consolidada*. (cfr. artigos 284º do CPPT, 152º do CPTA e 27º alínea b) do Novo Etaf).

Nada obsta pois ao conhecimento de mérito.

A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber o que deve entender-se por *valor de aquisição* para feitos do disposto no art.º 89-A, número 2 alínea a) e 4, segundo travessão, da LGT, quando está em causa a aquisição de um veículo automóvel.

O sindicado aresto acerca da enunciada questão emergente do recurso jurisdicional interposto da sentença do TAF de Penafiel pelo Director de Fianças do Porto veio a concluir que o *valor de aquisição para efeitos do art.º 89-A n.º 2 alínea a) e 4, segundo travessão, da Lei Geral Tributária inclui despesas e encargos suportados nessa aquisição, incluindo os impostos legais* e, em conseqüência, no apontado segmento, julgou procedente o recurso do Director de Finanças e revogou a decisão recorrida na parte em que anulava o acto de fixação da matéria colectável na parte em que excede o montante de Euros 30.239,11.

Para assim concluir e decidir o impugnado acórdão considerou que

“*O M.mo Juiz “a quo”, valendo-se do entendimento jurisprudencial firmado no acórdão do STA de 2004.12.07, processo n.º 01248/04 ... e no acórdão do TCAN, processo n.º 615/07.6BECBR ...*

concluiu que, para este efeito, o que releva é apenas a componente base do preço (ou seja, “o valor de aquisição da viatura, em cujo cômputo não se incluem outros valores (como as despesas ou o imposto referente à viatura em causa ...”).

E uma vez que era contra o assim decidido que se insurgia o Director de Finanças do Porto, procedeu-se, no questionado acórdão, a detalhada e resumida indicação dos termos daquela discordância, já em face das alegações e conclusões, sobre o ponto, oportunamente apresentadas e, dando-lhe acolhimento bastante, considerou-se “... que o objectivo deste sistema de tributação é o de tributar os rendimentos necessários à aquisição, fruição ou disposição dos bens. Tratando-se, no caso, de aquisição de um veículo automóvel de passageiros, o rendimento manifestado é todo aquele que, no caso, o sujeito passivo teve que dispor para realizar essa aquisição, incluindo, por isso, todos os acréscimos que com ela apresentem necessária conexão. Como refere João Sérgio Ribeiro (in “Tributação Presuntiva do Rendimento”, pag. 309) “também essas despesas são reveladoras de capacidade económica, sendo, por isso, dificilmente dissociáveis do preço”.

E depois de afastar a aplicação ao caso das regras que, no regime das mais valias (cfr. arts. 46º e seguintes do CIRS), levaram o legislador a subtrair as despesas e os encargos no cálculo do valor de aquisição, onde “Os custos e encargos suportados com a aquisição são ali deduzidos por serem necessários à determinação dos rendimentos líquidos, visto que o rendimento (ganho, valorização) não se manifesta na aquisição do bem, mas na sua alienação (são deduzidas as despesas suportadas a montante da manifestação do rendimento, por se considerarem necessárias à realização desse mesmo rendimento). Nas denominadas manifestações de fortuna, porém, o rendimento manifesta-se na própria aquisição ou fruição do bem (ou, em alguns casos, na mera disposição de valores monetários), através do qual o sujeito passivo revela liquidez (rendimento líquido) para a suportar.”

Conclui e decidi no apontado sentido, revendo assim a jurisprudência desse Tribunal – o citado acórdão n.º 615/07, de 23.04.2009 - ainda inédita e onde se dava expresso acolhimento ao dispar entendimento antes sufragado pela Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal no também já citado acórdão de 07.12.2007, processo n.º 01248/04.

(Neste último, embora sem deixar de se considerar que em sentido literal o valor de aquisição é o que for pago pelo comprador ao vendedor, concluiu-se e sumariou-se, como se deixa dito, que valor de aquisição de imóveis é, nos termos do art.º 46º n.º 1 do CIRS, o que tiver servido para efeitos de liquidação de sisa, valor que, assim e por isso, não comporta, no caso de aquisição de imóveis, acréscimo decorrente de quaisquer encargos.)

Ora, o sentido do assim decidido no aqui impugnado acórdão, já perante o entendimento acolhido quanto à questão instrumental, a de saber o que deve entender-se por valor de aquisição para efeitos do disposto no artigo 89º-A, n.º 2 e 4, segundo travessão, da Lei Geral Tributária, neste incluindo encargos inerentes e impostos suportados na aquisição quando, como no ajuizado caso dos autos, se estava perante aquisição de um veículo automóvel, não só não merece censura, como justifica antes revisão da anterior jurisprudência que em sentido diverso doutrinava.

Com efeito, no domínio da aplicação dos métodos indirectos de fixação da matéria tributável mediante recurso aos indicadores – manifestações de fortuna – que o legislador tipificou e quantificou para obviar à falta de declaração de rendimentos pelo sujeito passivo ou quando a declarada se mostre consideravelmente desproporcionada (superior a 50%) face ao rendimento padrão, não pode deixar de considerar-se como integrador daquela manifestação de fortuna tudo o que o sujeito passivo teve de despender para adquirir e usufruir dos indicados bens pois, como bem acentua a doutrina convocada pelo sindicado aresto e que aqui se acolhe, “também essas despesas são reveladoras de capacidade económica, sendo por isso, dificilmente dissociáveis do preço.” - cfr. João Sérgio Ribeiro, in Tributação Presuntiva do Rendimento -.

Por outras palavras, como acentuava o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal no seu esclarecido parecer,

“O objectivo deste sistema de tributação é o de tributar os rendimentos necessários à aquisição, fruição ou disposição de bens.

No caso em análise, em que está em causa a aquisição de um veículo automóvel ligeiro de passageiros, o rendimento manifestado é todo aquele que o recorrente teve de dispor para fazer essa aquisição, incluindo, assim todas as despesas, encargos e impostos inerentes e conexados com a mesma aquisição.

...
Nas denominadas manifestações de fortuna, porém, o rendimento manifesta-se na própria aquisição ou fruição do bem (ou, em alguns casos, na mera disposição de valores monetários), através do qual o sujeito passivo revela liquidez (rendimento líquido) para a suportar.

... o valor de aquisição do veículo não pode deixar de ser o valor dispendido na sua aquisição, que inclui, necessariamente, os encargos e é esse rendimento (50%) correspondente ao valor de aquisição, lato sensu, que se pretende tributar.”

Dito de outro modo, o valor de aquisição de um veículo automóvel não pode deixar de corresponder à importância (quantia em dinheiro) que o comprador teve de despendar para o adquirir e dele poder dispor, fruindo-o. E a mais não corresponde do que ao respectivo preço de mercado, neste se incluindo, como é sabido, impostos vários e outros encargos decorrentes do desalfandegamento, se for o caso, e registo.

E é a este valor, sem quaisquer reduções ou deduções, que importará atender para determinar se o rendimento assim revelado e decorrente do dispêndio daquela quantia íntegra ou não manifestação de fortuna, tal como a quantifica o art.º 89º A da LGT, na tabela do n.º 4.

Não merece pois qualquer censura o sentido decisório do impugnado acórdão que, por isso mesmo, é de confirmar, improcedendo, antes e conseqüentemente, todas as conclusões do presente recurso.

Face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, confirmando antes o acórdão recorrido.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 10 de Abril de 2013. — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* (relator) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maças* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 10 de Abril de 2013.

Processo n.º 932/12-50.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

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

O Recorrente A....., notificada do acórdão proferido pelo Pleno da Secção do Supremo Tribunal Administrativo em 12/12/2012, que julgou findo, por falta de um requisito de admissibilidade, o recurso que interpusera, ao abrigo do disposto no art. 284º do CPPT, do acórdão proferido pelo TCAS no processo n.º 5591/12 com fundamento na sua oposição com o aresto proferido por esta Secção do STA no processo n.º 999/07, veio arguir a nulidade desse acórdão por omissão de pronúncia, invocando o seguinte:

1. O Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso do STA, embora reconheça a oposição de acórdãos alegada, entende julgar findo o recurso sem tomar conhecimento da matéria que lhe dá causa - folhas 9 e 12 do douto Acórdão.

2. Para assim julgar findo o recurso interposto, o Pleno do STA fundamenta com base no conceito de jurisprudência consolidada.

3. Com todo o respeito, entende o recorrente, que a existência de 3 acórdãos em contradição com um outro, não representa a consolidação da jurisprudência.

4. A 5ª secção do STA - Pleno da Secção do Contencioso Tributário - considera que a existência dos 3 acórdãos da 2ª secção do STA - Acórdão de 15/04/2009, Processo n.º 065/09; Acórdão de 29/07/2009, no Processo n.º 0649/09; Acórdão de 20/01/2010, Processo n.º 01237/09; - correspondem a jurisprudência consolidada;

5. Na nossa humilde perspectiva bem como a de múltiplos outros venerandos conselheiros do STA no processo 0610/09 do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, este entendimento não colhe.

6. Neste acórdão, note-se do pleno da SCA do STA, retira-se e com todo o sentido, do imediato sumário: “E subsumível ao conceito de ‘jurisprudência mais recentemente consolidada’ do STA sobre determinada questão, consagrado no art 152º no 3 do CPTA a propósito da admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência, a existência, em sentido idêntico, de dois acórdãos do Pleno, o último dos quais proferido com a formação prescrita no art. 17º do actual ETAF, não havendo, em sentido divergente, qualquer aresto do mesmo tribunal ou voto de vencido nos mencionados acórdãos.”

7. Claramente percebemos, que, para existir jurisprudência consolidada é necessário, pelo menos, estarmos perante 2 acórdãos do pleno da secção, sem falar nas restantes condições.

8. E no presente caso, o Pleno da SCT do STA apresenta apenas 3 acórdãos da 2ª secção do STA, secção composta por apenas 3 venerandos conselheiros, como aliás se retira da leitura das três assinaturas apostas nos três acórdãos mencionados.

9. Logo, para correcta e constitucional interpretação do artigo 152º n.º 3 do CPTA, deve entender-se que ao conceito de jurisprudência consolidada não corresponde à existência de 3 acórdãos de uma secção simples do STA.

10. Contudo, neste acórdão de 12/12/2012 fundamenta-se o julgamento de findar o recurso de oposição de acórdãos precisamente por entender verificado o conceito de jurisprudência consolidada.

11. Entendimento que entendemos padecer de vício conducente à nulidade do Acórdão.

12. Entendemos por isso, que a existência de acórdãos anteriores, não constituindo, claramente, jurisprudência consolidada, poderiam servir e deveriam mesmo servir para apreciação de qualquer recurso de oposição de acórdãos nas matérias onde o teor daqueles acórdãos trouxesse esclarecimento, mas sempre enquadrados no interior do conhecimento das alegações do dito recurso.

13. Não poderão nem deverão em caso algum, Acórdãos do STA servir para a não tomada de conhecimento de alegações de recurso, em questão admitida de oposição, o que violaria a consagração constitucional de tutela judicial.

14. O que parece óbvio caso inexista consolidação de jurisprudência, como entende o recorrente que inexistente.

15. Mais, a referência ao processo 460/11 do STA onde o Pleno decide não conhecer do recurso, em nada acrescenta para o conceito de jurisprudência consolidada referido.

16. O conceito de jurisprudência consolidada refere-se ao ajuizamento repetido e unidireccional quanto à matéria da causa.

17. A existência de despacho, mesmo do Pleno da SCT do STA que julga findo o recurso de oposição de Acórdãos, sem apreciação da matéria, em nada acrescenta à jurisprudência sobre a matéria da causa, pelo que não podemos aceitar a sua referência como fundamento no presente Acórdão do Pleno.

18. Como tal, o uso, como fundamento deste acórdão, no conceito de jurisprudência consolidada sem que este conceito, efectivamente se verifique in casu, revela-se uma causa de nulidade do Acórdão por invocação de um errado fundamento de direito que obsta, como tal, à apreciação da causa sobre a qual o tribunal, está por essa mesma razão, obrigado a pronunciar-se.

Termos em que, deve ser o presente requerimento de nulidade ser aceite por estar em tempo e deferido, determinando a douda decisão a nulidade do Acórdão proferido, dada a motivação acabada de expender.

A Fazenda Pública não respondeu.

Com dispensa dos vistos legais, face à simplicidade da questão, cumpre decidir em conferência.

A nulidade do acórdão por omissão de pronúncia, prevista no art.º 125.º do CPPT e, analogamente, no art. 668º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil, está directamente relacionada com o comando fixado n.º 2 do artigo 660.º deste último diploma legal, segundo o qual «*o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*». Daí que a omissão de pronúncia só exista quando o tribunal deixe, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas pelas partes, isto é, os problemas concretos que haja sido chamado a resolver.

Razão por que, quando o Tribunal não toma conhecimento de qualquer questão, de forma fundamentada e por entender que não pode dela conhecer, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse não conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia. Esta só ocorrerá nos casos em que o Tribunal, pura e simplesmente, não toma posição sobre qualquer questão de que devesse conhecer, e da decisão também não decorra, ainda que forma implícita, que esse conhecimento ficou prejudicado pela solução dada às questões de que conheceu.

Daí que o eventual erro de julgamento cometido e outros motivos de crítica a um acórdão são impotentes para provocar a sua nulidade por omissão de pronúncia.

No caso em apreço, está em causa o acórdão que julgou findo o recurso por oposição de acórdãos por falta de verificação de um requisito de admissibilidade, na medida em que se considerou que o acórdão recorrido acolhia a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA sobre a questão controvertida. Razão por que não se tomou conhecimento do seu objecto.

Segundo o Requerente, o acórdão padece de omissão de pronúncia, porquanto não se deveria ter julgado que sobre a questão controvertida havia já uma estabilidade de julgamento denunciadora de uma consolidação jurisprudencial. Na sua óptica, «*a existência de 3 acórdãos em contradição com um outro, não representa a consolidação da jurisprudência*», sendo que «*para existir jurisprudência consolidada é necessário, pelo menos, estarmos perante 2 acórdãos do pleno da secção, sem falar nas restantes condições*» e como tal, «*o uso, como fundamento deste acórdão, no conceito de jurisprudência consolidada sem que este conceito, efectivamente se verifique in casu, revela-se uma causa de nulidade do Acórdão por invocação de um errado fundamento de direito que obsta, como tal, à apreciação da causa sobre a qual o tribunal, está por essa mesma razão, obrigado a pronunciar-se.*».

Efectivamente, no acórdão em questão julgou-se que a matéria em discussão «*tem vindo a ser tratada de forma uniforme por este Supremo Tribunal Administrativo nos termos em que foi decidida pelo acórdão recorrido, como se pode ver pela leitura dos acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário de 15/04/2009, no processo n.º 65/09; de 29/07/2009, no processo n.º 649/09; de 20/01/2010, no processo n.º 1237/09; de 25/01/2012, no processo n.º 1/12; bem como do acórdão do Pleno da Secção, subscrito em 16/11/2011 por todos os Conselheiros actualmente em exercício na Secção, no processo n.º 460/11, e onde se decidiu inexistir motivo para conhecer desse recurso por oposição de acórdãos precisamente com o fundamento de que o acórdão aí recorrido (que adoptara a mesma orientação que o acórdão ora recorrido) seguia a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.*».

E o que o Requerente demonstra, através do seu requerimento, é discordar do assim decidido, advogando que o Tribunal errou no julgamento do conceito de *jurisprudência mais recentemente consolidada* do STA. Trata-se, nitidamente, da imputação de um erro de julgamento que não pode ter remédio através da arguição de nulidade do acórdão, pois, como acima se deixou dito, a questão de saber se ocorreu um erro de julgamento prende-se com o acerto da decisão e extravasa o âmbito da arguição de nulidade por omissão de pronúncia.

Posto de outro modo, saber se decidiu bem ou mal é problema que extravasa do âmbito da validade formal do acórdão em questão e que contende já com a sua validade substancial, por eventual erro de julgamento cometido, o qual só em sede recurso jurisdicional podia ser discutido, caso fosse admissível.

E uma vez que o recurso foi julgado findo por falta de verificação de um requisito de admissibilidade, ficou vedado ao tribunal o conhecimento do seu objecto e, por consequência, das questões atinentes ao seu mérito, pelo que nunca poderia ocorrer omissão de pronúncia.

Termos em que se impõe indeferir o requerido.

3. Face ao exposto, acordam os Juizes da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a arguida nulidade

Custas do incidente a cargo do Requerente, fixando-se a taxa de justiça em 2 (duas) UC.

Lisboa, 10 de Abril de 2013. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

Acórdão de 10 de Abril de 2013.

Assunto:

Isenção de sisa. Caducidade da isenção. Prazo de prescrição. Termo inicial.

Sumário:

O prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do artigo 48.º da LGT).

O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutive da isenção de Sisa (artigos n.ºs 11.º n.º 3, 16.º n.º 1 CIMSISD e 48.º n.º 1 da LGT) reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.

Processo n.º 1135/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre, por oposição de acórdãos, do acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, que, dando provimento a um recurso interposto pela A....., Lda., revogou a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria na presente impugnação judicial de liquidação adicional de sisa e respectivos juros compen-

satórios, no montante total de 5.121,79 Euros e, declarando prescrita a obrigação tributária em causa, julgou, conseqüentemente, extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide.

Invoca existência de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do STA, em 22/9/2010, no proc. n.º 0383/10.

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. 143/145).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 151/154), 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.

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

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

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento, isto é, de que, os prazos de caducidade do direito de liquidar e de prescrição da dívida tributária, no caso do imposto de sisa, apenas se iniciam a partir da verificação do não cumprimento da condição resolutiva de revenda no prazo de três anos.

3) O prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto de sisa devido e o prazo de prescrição só podem começar a contar-se a partir da verificação do não cumprimento da condição resolutiva de revenda no prazo de três anos, uma vez que só a partir dessa data o direito podia ser exercido pela Administração Tributária.

4) No domínio da prescrição deve, pois, aplicar-se o art. 306 n.º 1 do CC, que refere que “O prazo da prescrição começa a correr quando o direito puder ser exercido...” uma vez que tal regra como que aflora um princípio geral de direito, tendo em conta que como fundamento do instituto da prescrição está a penalização do titular do direito pela sua inércia, por não o exercer durante um determinado período de tempo.

5) Assim, também o prazo de prescrição não pode começar a correr enquanto o titular do direito não o puder exercer, pelo que o prazo de prescrição da dívida tributária decorrente do não pagamento de liquidação de sisa, apenas se inicia com a verificação do incumprimento da obrigação de revenda no prazo de três anos.

Termina pedindo a procedência do recurso, de acordo com a jurisprudência constante do acórdão fundamento, revogando-se o acórdão recorrido, com todas as legais conseqüências.

1.5. A recorrida não apresentou contra-alegações.

1.6. O Ministério Público emite douto Parecer no qual se pronuncia pela verificação da alegada oposição de acórdãos e, invocando, no mais, o seguinte:

«2. Questão fundamental de direito: início da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutiva da isenção de Sisa (art. 11º n.º 3 e 16º n.º 1 CIMSISD).

A questão deve ser resolvida no sentido da solução adoptada no acórdão fundamento, cujo sumário doutrinário se transcreve, no segmento pertinente:

«3 - Os prazos de caducidade do direito de liquidar e de prescrição da dívida tributária, no caso do Imposto de Sisa, apenas se iniciam a partir da verificação do não cumprimento da condição resolutiva de revenda no prazo de 3 anos».

Em conseqüência não merece o nosso sufrágio o entendimento plasmado no acórdão recorrido, segundo o qual o citado prazo se conta a partir da data de ocorrência do facto tributário.

A discordância com a doutrina do acórdão recorrido radica nos seguintes motivos:

a) conceptualmente, confunde facto tributário com obrigação tributária, desprezando o facto impeditivo autónomo da isenção, que se interpõe entre aqueles;

b) a interpretação literal da norma constante do art. 48º n.º 1 LGT ignora o princípio geral de direito constante do art. 306º n.º 1 CCivil, o qual se destina a prevenir situações de prescrição com perversão da teleologia do instituto: penalização do credor com a extinção da obrigação, por negligência na cobrança do crédito;

c) incidindo a prescrição sobre a obrigação tributária (da qual constitui causa extintiva) e não sobre o facto tributário (o qual sempre permanecerá na ordem jurídica), a norma constante do art. 48º n.º 1 LGT deve ser interpretada restritivamente, com o sentido de que nos impostos de obrigação única o prazo de prescrição se inicia a partir da data da ocorrência do facto tributário apenas quando este gerar a formação imediata da obrigação tributária, por inexistência de facto impeditivo configurado em isenção.

d) só poderá ser liquidado imposto de sisa nos oito anos seguintes à data em que a isenção ficou sem efeito (art. 92º CIMSISD redacção art. 4º DL n.º 472/99, 8 novembro); assim sendo, violaria a coerência do sistema jurídico a adopção de uma interpretação da norma que permitisse a liquidação do imposto (acto tributário de quantificação da obrigação tributária) em momento posterior à extinção da

obrigação tributária por prescrição, cujo prazo se teria iniciado na data da ocorrência do facto tributário (acto de transmissão onerosa do imóvel).

A doutrina do acórdão fundamento alinha com jurisprudência do STA-SCT em fase de consolidação, com expressão nos acórdãos 8.06.2011 processo n.º 174/11, 9.05.2012 processo n.º 888/11).

3. Aplicando as considerações antecedentes ao caso em análise:

a) o prazo de prescrição da obrigação tributária é de 8 anos (art.180º CIMSISD redacção do DL n.º 472/99, 8 novembro; art.48º n.º 1 LGT);

b) o prazo de prescrição iniciou-se após a verificação da condição resolutiva da isenção, em 9 janeiro 2002 (aquisição efectuada em 8 janeiro 1999; probatório do acórdão recorrido alínea a) fls. 96).

c) a dedução de impugnação judicial em 6.08.2008 interrompeu o prazo de prescrição, inutilizando todo o tempo anteriormente decorrido; o novo prazo apenas se iniciará após o trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo (probatório alínea g); art. 49º n.º 1 LGT, art.326º n.º 1 CCivil).

Neste contexto não se verifica a prescrição da obrigação tributária exequenda.

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

O acórdão impugnado deve ser revogado e substituído por acórdão declaratório da inexistência de prescrição da obrigação tributária controvertida».

1.7. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

a) Por escritura de compra e venda, outorgada em 08/01/1999, no 2º Cartório Notarial de Leiria, a impugnante adquiriu para revenda a fracção “A”, a que corresponde o..... destinado a comércio, do prédio sito na Rua, n.º, na Marinha Grande, inscrito na matriz predial urbano sob o artigo 13.854;

b) A impugnante beneficiou da isenção de imposto de SISA, ao abrigo do disposto no artigo 11º, n.º 3 do CIMSISD;

c) Pelo ofício datado de 09/04/2008 a impugnante foi notificada do projecto de liquidação do imposto municipal de sisa, constante do termo de declaração/SISA 2008, que aqui se dá por integralmente reproduzido, sendo que no referido ofício pode ler-se «(...) Em harmonia com o artigo 60º, n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária poderá querendo exercer o direito de audição no prazo de 10 dias, a contar do terceiro dia útil ao registo, podendo trazer ao procedimento os elementos novos que quiser suscitar» (fls. 1 e do processo administrativo apenso);

d) A impugnante exerceu o direito de audição por escrito, através da peça processual constante de fls. 6 a 9 do processo administrativo apenso, onde arguiu a caducidade da liquidação e a prescrição, tendo a final arrolado duas testemunhas;

e) Em 05/05/2008 a impugnante foi notificada da liquidação do imposto municipal de sisa, no valor de € 3.990,38 e juros compensatórios no montante de € 1.131,41, pelo ofício datado de 30/04/2008, cujo prazo de pagamento terminava 10 dias após a assinatura do aviso de recepção (fls. 2 e 17 a 29 do processo administrativo apenso);

f) No ofício a que se faz referência na alínea anterior foram apreciadas as questões suscitadas pela impugnante em sede de audiência prévia, ou seja, a caducidade da liquidação e a prescrição da dívida de imposto de sisa;

g) A presente impugnação foi apresentada em 06/08/2008 no Serviço de Finanças da Marinha Grande (cfr. carimbo apostado no rosto da petição inicial a fls. 1 dos autos).

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 24/1/2012 (fls. 91/118), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do STA, em 22/9/2010, no proc. n.º 0383/10.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 17/7/2012 (fls. 151/154) o Exmo. relator considerou verificada a apontada oposição de acórdãos. Mas porque tal decisão do relator 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 - podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, ⁽¹⁾ importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.2. Sendo 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, 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.

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar em primeiro lugar se se verifica, ou não, a suscitada oposição de acórdãos quanto à questão em apreciação: a de saber qual o termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutive da isenção de Sisa (arts. n.ºs. 11º n.º 3, 16º n.º 1 CIMSISD e 48º da LGT).

E a leitura do próprio acórdão recorrido logo revela a existência de tal oposição, pois que aí se dá conta tanto da jurisprudência afirmada no acórdão fundamento (e no sentido invocado pela recorrente), como em posterior jurisprudência deste STA em sentido contrário, nomeadamente do acórdão de 26/10/11, no proc. n.º 0354/11, no sentido da decisão e que o prazo de prescrição da sisa devida se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário substancializado na transmissão e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada eventual isenção por parte do respectivo sujeito passivo.

Ora, para além da explícita assunção dessa divergência no acórdão recorrido, também por outro lado se verificam os restantes pressupostos da oposição de acórdãos, nomeadamente a clara identidade de situação factual: (i) em ambos os arestos esteve em causa a aquisição de imóvel, tendo-se declarado, na escritura, que o prédio adquirido se destinava a revenda e tendo, em virtude desse facto, a aquisição beneficiado de isenção de sisa nos termos do n.º 3 do art. 11º do CSisa; e (ii) em ambas as situações, posteriormente à aquisição se verificou o não cumprimento da condição resolutive de revenda no prazo de 3 anos.

E tendo os arestos decidido divergentemente a apontada questão de direito (o acórdão recorrido concluiu que o prazo de prescrição se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário – transmissão –, enquanto que o acórdão fundamento decidiu que «conforme estabelece o artigo 306º do CC» o prazo de prescrição começa a correr «no momento em que o direito puder ser legalmente exercido»), é, pois, de concluir que se verifica, no caso, a invocada oposição de acórdãos, susceptível de fundamentar o presente recurso.

4. Importa, portanto, conhecer de fundo, ou seja, apreciar se o termo inicial da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária, em caso de verificação da condição resolutive da isenção de Sisa (arts. n.ºs. 11º n.º 3, 16º n.º 1 CIMSISD e 48º da LGT). Ou seja, saber se, sobrevivendo a caducidade da isenção, o termo inicial do prazo de prescrição da dívida que, porventura, resulte da consequente liquidação da sisa devida é o da data da aquisição ou o da data em que operou a dita caducidade da isenção.

4.1. Sobre a questão se debruçaram os acs. deste STA, de 22/9/2010, proferido no recurso n.º 0383/10 (acórdão aqui invocado como acórdão fundamento), de 8/6/2011, proferido no recurso n.º 0174/11 e de 28/11/2012, proferido no recurso n.º 0865/12 (este, não por unanimidade), no sentido de que o prazo de prescrição só poderá começar a contar-se a partir da constatação do não cumprimento das condições a que ficou subordinada a concessão da isenção, ou seja, o incumprimento da obrigação de revenda no prazo de três anos.

Em sentido diverso (embora não por unanimidade) se concluiu, porém, nos acs. de 26/10/2011, no processo n.º 354/2011 e de 6/2/2013, no recurso n.º 0728/12, por nós relatados.

E o acórdão recorrido aduz, no essencial, argumentação consonante com a deste acórdão de 26/10/2011, no recurso n.º 354/11, no sentido de que o prazo de prescrição se conta a partir da data em que o facto tributário ocorreu e não a partir da data da declaração da caducidade da isenção.

E é este, a nosso ver, o entendimento que decorre da lei.

4.2. O n.º 3 do art. 11º do revogado CSisa dispunha, ao tempo, que estavam isentas desse imposto «As aquisições de prédios para revenda, nos termos do artigo 13º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios revenda».

E o n.º 1 do art. 16º desse mesmo Código dispunha, igualmente:

«As transmissões de que tratam os n.ºs 3º, 8º, 9º e 12º, alínea a), e 21º, 26º 30º e 31º do artigo 11º e n.º 7º do artigo 12º deixarão de beneficiar de isenção logo que se verifique, respectivamente:

1º Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda; (...))»

Por sua vez, de acordo com o n.º 1 do art. 48º da LGT «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.»

4.3. No citado acórdão de 6/2/2013, recurso n.º 728/12, que relatámos e cujo texto passaremos a transcrever, considerou-se o seguinte:

«O facto tributário pode definir-se como o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária; constituindo, portanto, o pressuposto de facto cuja realização origina um determinado efeito jurídico: no caso, o nascimento da obrigação tributária (art. 36º da LGT). Ou, nas palavras de Alberto Xavier, (Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972, p. 316.) o facto tributável é o facto típico revelador de capacidade contributiva objecto dessa tipificação legal.

Por outro lado, as isenções (que não devem confundir-se com as situações de não incidência), configuram-se como benefícios fiscais, caracterizados, estes, como medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (art. 2º do EBF).

O facto tributário gerador da obrigação do imposto da Sisa consiste, especificamente, na transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis (art. 2º CSisa) estando a sujeição passiva imputada àqueles para quem se transmitirem os bens (art. 7º do mesmo código).

E a isenção de sisa de que goza a aquisição de prédios para revenda está sujeita a condição resolutiva (art. 270º do CCivil), caducando se os mesmos não forem vendidos no prazo de 3 anos (arts. 11º, n.º 3 e 16º, n.º 1, ambos do CSisa): o que significa que só com a não verificação dessa condição se produzem todos os efeitos fiscais concretizados na transmissão – cfr. o ac. de 24/01/07, rec. n.º 1029/06, deste STA.

Na verdade, «Nem sempre a norma tributária material se limita a construir os factos a que respeita - constitutivos ou impeditivos - em termos de lhes imprimir uma eficácia plena e imediata. Em certos casos, quer o facto tributável, quer o facto isento, vêem os seus efeitos dependentes da necessária verificação de um outro facto, previamente designado pela lei. É o que se passa nas isenções condicionais. Aqui, a lei submete a própria eficácia do facto impeditivo à verificação de um novo facto secundário, que é a conditio iuris, suspensiva ou resolutiva. Nos casos de isenção sujeita a condição suspensiva, a obrigação tributária nasce sujeita a condição resolutiva; e, paralelamente, nos casos de isenção sujeita a condição resolutiva, o facto tributário vê a sua eficácia dependente de uma condição suspensiva.» (Alberto Xavier, Ibidem, p. 115.)

Ou seja, como se escreve no ac. do STA, de 17/4/1996, rec. n.º 014844 (in Apêndices ao DR, de 18/5/1998, pp. 1098 a 1104) «A obrigação de imposto, como obrigação ex lege, nasce com a ocorrência, na prática da vida, dos eventos naturais ou jurídicos que se ajustem aos pressupostos predeterminados, de forma geral e abstracta, pela lei de tributação: logo que se verifique o preenchimento do quadro dos pressupostos pré-estabelecidos na lei, a obrigação de imposto irrompe na Ordem Jurídica.

Mas esta eficácia constitutiva do facto tributário definido pela norma tributária material pode ser paralísada pela previsão legal de um outro facto que impede a produção dos efeitos jurídicos daquele ou seja, do nascimento da obrigação de imposto.

Estamos, então, perante uma isenção, perante um facto impeditivo autónomo e originário, independente do facto tributário em cuja conformação ele não entra, distinguindo-se, assim, dos elementos que o possam delimitar negativamente.

Entre as isenções do imposto em causa previstas na lei contava-se precisamente aquela de que beneficiou o recorrente: as aquisições de prédios para revenda, nos termos do art. 13º A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no art. 111º do Código da

Contribuição Industrial, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda (art. 11º, n.º 3 C.S.I.S.D.).

Mas esta isenção não estava definida em termos absolutos ou definitivos, em termos de ficar irrevogavelmente definida a situação do sujeito passivo do imposto quanto ao não despoletamento da eficácia constitutiva do facto tributário e, conseqüentemente, quanto, a jamais, poder ser devedor de imposto.

É que a lei – art. 16º, n.º 1º, na redacção original do C.S.I.S.D., tuteladora da situação -, tendo em conta a realização dos interesses que prosseguia com a concessão da isenção, que era a de evitar uma dupla tributação quando fosse de todo evidente que as aquisições dos prédios se inseriam no exercício da actividade comercial e industrial de aquisições de prédios para revenda, estabeleceu condições para tal isenção, sujeitando-a à não verificação de certos eventos futuros que constituiriam justificação legal da inexistência daqueles interesses: os beneficiários perderiam a isenção logo que os prédios adquiridos para revenda não fossem transaccionados dentro do prazo de dois anos ou o fossem novamente para revenda.

Quer dizer: a isenção estava sujeita a uma condição resolutiva cuja verificação, implicando que deixasse de existir obstáculo à produção dos efeitos constitutivos do facto tributário, determinava a imediata constituição da obrigação do imposto.

4.5. Por outro lado é de salientar que, como refere o Cons. Jorge de Sousa, (²) enquanto nas obrigações civis o prazo da prescrição não começa a correr enquanto o direito não puder ser exercido (cfr. art. 306º, n.º 1, do CCivil) sendo que se a dívida for ilíquida o prazo só se inicia após o seu apuramento (nº 4 do mesmo normativo), já nas obrigações tributárias decorrentes de impostos não é assim: nestas, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única (nº 1 do art. 48º da LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12).

Isto, independentemente de estar ou não já liquidada a obrigação tributária pois a prescrição refere-se directamente ao facto tributário, pelo que pode ter lugar sem que tenha ocorrido a respectiva liquidação. (³)

E que o afastamento da regra prevista no n.º 1 do citado art. 306º do CCivil, parece ter sido representado pelo legislador resulta, igualmente, do facto de, para efeitos de caducidade do direito à liquidação, a al c) do n.º 2 do art. 46º da LGT prever que o respectivo prazo se suspende «Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal de cumprimento da condição», ao passo que, para efeitos de prescrição da obrigação tributária, o art. 49º da LGT nada prescreve a respeito dessa mesma situação, sendo que, no entanto, há outras situações em que, relativamente ao IMT e ao Imposto do Selo, se prevêem termos iniciais especiais, como actualmente sucede no âmbito do IMT e do CIS [no âmbito do IMT, se for desconhecida a quota do co-herdeiro alienante, para efeitos do art. 26º do CIMT, ao prazo de prescrição acresce o tempo por que o desconhecimento tiver durado (nº 2 do art. 40º do CIMT); no âmbito do Imposto do Selo, se forem entregues ao ausente quaisquer bens por cuja aquisição não tenha ainda sido liquidado imposto (cfr. n.º 2 do art. 48º do CIS), o prazo de prescrição conta-se a partir do ano seguinte ao da entrega dos bens; se forem outorgados actos ou contratos celebrados por documento particular autenticado, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, o prazo de prescrição conta-se a partir da data da promoção do registo predial (nº 4 do art. 48º do CIS, aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12); e se for desconhecida a quota do co-herdeiro alienante, para efeitos do art. 26º do CIMT, ou tiver sido suspenso o processo de liquidação, nos termos dos arts. 34º e 35º do CIS, ao prazo de prescrição acresce o tempo por que o desconhecimento ou a suspensão tiver durado (art. 48º, n.º 3, do CIS)].

Por outro lado, como se salienta no ac. do Pleno desta Secção do STA, de 24/2/2010, rec. n.º 0873/09, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 8º da LGT, «estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária “a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e de caducidade”», daqui decorrendo que «as características da prescrição das obrigações tributárias estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária de reserva da lei formal», ou seja, «todos os pressupostos da prescrição, incluindo, necessariamente, os relativos ao regime do seu prazo, têm de constar da legislação tributária, não sendo admissível a integração das suas lacunas por via analógica (cfr. art. 11º da LGT). Daí ressalta que vigora, nas relações jurídico-tributárias, o princípio de tipicidade fiscal, segundo o qual a tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto. (...)

Daqui se extrai que as referidas leis tributárias sempre fixaram, como momento a atender para a contagem do início do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário e não ao despacho que declarou a caducidade dos benefícios fiscais e muito menos a sua notificação ao contribuinte, salvo o disposto em lei especial. Por isso, por imposição do princípio da legalidade, a declaração da revogação da isenção dos impostos como o “dies a quo” a que se deve atender para início da contagem do prazo de prescrição só será admissível se existir norma que o autorize.

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

Aliás e como se salienta no Acórdão desta Secção do STA de 26/11/03, in rec. n.º 1.113/03, em que Relator é o mesmo, “cabe notar que, mesmo no regime geral, ao contrário do que acontece no que concerne ao prazo de caducidade do direito à liquidação, que se suspende por força da concessão de benefícios fiscais susceptíveis de caducar, ao mesmo facto não confere a lei relevância quanto ao decurso do prazo de prescrição – vd. artigos 46º n.º 2 alíneas b) e c) e 49º n.ºs 1 e 3 da LGT, bem como os revogados artigos 27º do Código de Processo de Contribuições e Impostos e 34º do Código de Processo Tributário”.

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os acórdãos desta secção do STA de 28/5/03, in recs. n.ºs 424/03 e 425/03.

Sendo assim, referindo-se a prescrição à obrigação tributária, podemos concluir que o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, se o regime aplicável for o do CPCI ou do CPT ou a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, nos impostos periódicos ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única, se o regime aplicável for o previsto na LGT.»

Ora, não obstante a realidade factual subjacente à pronúncia deste aresto se reportar a uma situação de isenção de IA, IVA e direitos aduaneiros, relativos à introdução no consumo de um veículo automóvel, a argumentação dele constante não deixa de ser aplicável ao presente caso.

5.2.3. Não se desconhece, também, que para alguns autores, o facto tributário, no caso de isenção prevista no n.º 3 do art. 11º do CSisa, ocorre na data da caducidade da isenção, por ser nessa data que o legislador entende que o adquirente já não tem intenções de alienar o imóvel e o integra na sua esfera patrimonial. (4)

Partindo do princípio de que tal isenção se reconduz a uma verdadeira delimitação negativa da incidência (exclusão tributária) e não a uma isenção em sentido próprio, considera-se, então, que também o facto tributário ocorrerá na data da caducidade da isenção, por ser nessa data que o legislador entende que o adquirente já não tem intenções de alienar o imóvel e o integra na sua esfera patrimonial. Ou seja, nos casos de aquisição de imóveis para revenda, o adquirente encara o imóvel como mercadoria, como bem que não é contabilizado no imobilizado, como “mercadoria” para venda; e, assim sendo, o facto tributário (rectius a “transmissão”) só tem lugar quando o imóvel passa a fazer parte do imobilizado da empresa pela caducidade da chamada “isenção” (a qual não é – neste entendimento – uma verdadeira isenção). Assim, só quando o imóvel passou a integrar o imobilizado da empresa por força da caducidade referida, é que o contribuinte passou a revelar capacidade contributiva para adquirir imóveis e só nessa data, verdadeiramente, adquiriu aquele imóvel (até aí, apenas teve capacidade financeira de gerir a sua actividade comercial até à venda do imóvel, que não teve lugar no prazo de três anos). Daí que, sendo nessa data que o contribuinte passa a ser adquirente «de facto» e verdadeiro proprietário do imóvel, será também nessa data que o legislador entende que nasce o facto tributário, entendimento que se coaduna, quer com o actualmente disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art. 18º do CIMT (bem como com o disposto no art. 38º da Lei n.º 26/2003, de 30/7, que aprovou o CIMI e o CIMT), ao disporem que o «imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário» e que «se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data de liquidação», quer com o que já decorria do disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 10º do Código da Contribuição Autárquica, quer, finalmente, com o que também se dispõe na alínea e) do n.º 1 do art. 9º do CIMI, pois que todos estes normativos configuram aquelas situações como delimitações negativas da incidência, uma vez que o imposto respectivo só é devido a partir do terceiro ano seguinte, inclusive, àquele em que o prédio tenha passado a figurar no activo circulante de uma empresa que tenha por objecto a sua venda (sendo que, de acordo com o estabelecido nos n.ºs. 2 e 3 do mesmo art. 9º do CIMI, caso ao prédio seja dada diferente utilização, o imposto é liquidado por todo o período decorrido desde a sua aquisição e é devido a partir do ano, inclusive, em que a venda do prédio tenha sido retardada por facto imputável ao respectivo sujeito passivo).

Trata-se, porém, (com o devido respeito) de entendimento que nem se coaduna com a reafirmada natureza de uma isenção sujeita a condição resolutiva, nem com a consideração de que o facto de um prédio adquirido para revenda não ter sido vendido no prazo de 3 anos, não significa que o adquirente o tenha que inscrever, imperativamente, no activo imobilizado, por o mesmo ter deixado de ser mercadoria: na verdade, o adquirente pode continuar a pretender revender o prédio e este pode vir a ser revendido em qualquer ano posterior.

Portanto, para além da relevância fiscal que a não revenda naquele prazo de 3 anos implica (em termos da liquidação da respectiva sisa – ou, actualmente, do IMT), não se vê que deva apelar-se também ao decurso desse prazo para efeitos de o considerar como factor determinativo da capacidade contributiva para a aquisição do imóvel e, por essa via, como factor determinativo da verdadeira transmissão, em ordem a considerar esta última data como momento da verificação do facto tributário.»

4.4. Não encontramos razões para divergir deste entendimento (que foi o acolhido no acórdão recorrido).

E também não se nos afigura que colham as asserções, por parte do MP, no sentido de que esta argumentação confunde, conceptualmente, facto tributário com obrigação tributária, desprezando o facto impeditivo autónomo da isenção, que se interpõe entre aqueles e que, por outro lado, a interpretação literal da norma constante do art. 48º, n.º 1, da LGT, ignora o princípio geral de direito constante do n.º 1 do art. 306º do CCivil, o qual se destina a prevenir situações de prescrição com perversão da teleologia do instituto: penalização do credor com a extinção da obrigação por negligência na cobrança do crédito.

Com efeito, e como salienta José Maria Fernandes Pires ⁽⁵⁾ sendo certo que uma coisa é a transmissão sujeita a imposto e outra coisa diferente é o nascimento da obrigação do pagamento do imposto, também é certo que a transmissão ocorre, no caso, com a aquisição do prédio para revenda e é nessa data que ocorre o facto gerador da obrigação de imposto; e é nessa data, e em face desse facto, que nasce a relação jurídica tributária, sendo que, porém, a obrigação de liquidação e de pagamento do imposto só nasce quando decorrerem os 3 anos sem que o prédio tenha sido revendido.

E quanto à não relevância absoluta do princípio geral de direito constante do n.º 1 do art. 306º do CCivil, é de referir, para além das razões acima já explicitadas, que, como lembra Alberto Xavier (embora no âmbito da eficácia do facto tributável e do acto tributário), apesar de poder dizer-se (como Tesoro) que o prazo de prescrição do débito tributário deve logicamente decorrer do momento em que a cobrança pode ser efectuada, ou seja, do momento em que a lei fixa o vencimento da obrigação - e que é simultâneo ou posterior ao acto tributário, «se esta proposição pode ser válida no campo das obrigações de Direito Privado, em que a prescrição sanciona uma inércia do credor, não o é necessariamente no das obrigações de imposto em que, dado o carácter indisponível do crédito, o fundamento da prescrição não reside tanto na inércia do credor, como em puras considerações de certeza e segurança jurídica». ⁽⁶⁾

Acresce que, não se vê que possa ignorar-se a relevância da própria interpretação literal da dita norma constante do art. 48º, n.º 1, da LGT, pois que, apesar de a interpretação da lei não ser mais do que fixar o seu sentido e o alcance com que ela deve valer (o escopo final para que converge todo o processo interpretativo é o de pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei, ⁽⁷⁾ a letra representa, naturalmente, não só o ponto de partida, mas é também um elemento irremovível de toda a interpretação, funcionado o texto também como limite de busca do espírito. ⁽⁸⁾»

Daí que não se sufrague o entendimento de que, apesar de a prescrição incidir sobre a obrigação tributária (da qual constitui causa extintiva) e não sobre o facto tributário, a norma constante do art. 48º n.º 1 LGT se deva interpretar restritivamente, com o sentido de que nos impostos de obrigação única o prazo de prescrição se inicia a partir da data da ocorrência do facto tributário apenas quando este gerar a formação imediata da obrigação tributária, por inexistência de facto impeditivo configurado em isenção.

4.5. E assim, pelo exposto, concluímos que: (i) não prevendo o n.º 1 do art. 48º da LGT a suspensão do prazo de prescrição no caso de benefícios fiscais de natureza condicionada (ao contrário do que sucede com o prazo de caducidade da liquidação do imposto – alínea c) do n.º 2 do art. 46º da LGT); (ii) integrando a matéria da prescrição da obrigação tributária (quer os pressupostos da prescrição, quer os pressupostos relativos ao regime do respectivo prazo) o âmbito das garantias dos contribuintes e (iii) fixando a LGT, como momento relevante para o termo inicial do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário (sendo este o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária), não é de interpretar a norma contida no n.º 1 do art. 48º da LGT com outro sentido que não seja o de que, no caso, o prazo de prescrição da sisa devida (imposto de obrigação única) se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário substanciado na transmissão (aquisição por parte do sujeito passivo respectivo) e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada a isenção de que o mesmo usufruiu.

Daí que, retornando ao caso vertente, tendo o acórdão recorrido julgado prescrita a obrigação tributária em questão por considerar que para a definição do termo inicial do respectivo prazo de prescrição se deve atender apenas à data do facto tributário (ocorrido em 8/1/1999) não relevando o momento da caducidade da isenção do imposto, seja, igualmente, de concluir que o mesmo aresto decidiu de acordo com a lei aplicável, improcedendo, portanto, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em:

- julgar verificada a invocada oposição de acórdãos;
- negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública e confirmar o acórdão recorrido. Custas pela recorrente.

Lisboa, 10 de Abril de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* (Vencido. Acompanho a fundamentação do voto

de vencido do Sr. Conselheiro Lino Ribeiro) — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* (com voto de vencido) — *Pedro Manuel Dias Delgado* (Vencido. Daria provimento ao recurso pelas razões constantes do parecer do M^o P^o neste Supremo Tribunal, que acompanho) — *Maria Fernanda dos Santos Maças* (com voto de vencido) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão*.

Recurso n.º 1135/12.

Voto de vencido.

Na minha opinião, a referência que no artigo 48º da LGT se faz ao «*facto tributário*» tem por pressuposto um facto tributário eficaz. Por isso, se os efeitos desse facto estão paralisados em virtude de um facto impeditivo, como é o caso da isenção, não se pode iniciar o prazo de prescrição. Se o facto tributário produz imediatamente o efeito constitutivo da obrigação do imposto, nada impede em termos de certeza e segurança jurídica, que a partir dele se determine o início do prazo da prescrição. Mas se esse efeito não se constitui, por decorrência de um facto impeditivo (isenção), há que aguardar o momento em que o facto tributário se torna eficaz.

Assim acontece quando a eficácia do facto tributável fica dependente de um acontecimento futuro incerto (condição suspensiva) ou certo (termo inicial ou suspensivo). Em consequência da isenção a que se refere o acórdão, o facto tributável só pode ser exercitável através do acto tributário decorrido que seja o prazo de três anos, sem que tenha havido a revenda do prédio objecto da sisa. Tudo se passa como se o facto tributário tivesse ficado sujeito a um *termo inicial*, em que os respectivos efeitos só se produzem após o decurso daquele prazo. O direito à liquidação da sisa só pode ser exercido após o decurso desse prazo, caso se mostre que o prédio não foi revendido. Ora, se a liquidação é um direito com termo inicial, a prescrição só pode começar depois de vencido o termo (cfr. n.º 2 do artigo 307º do Código Civil).

Em suma, o artigo 48º da LGT é omissivo quanto ao início do prazo de prescrição nas situações em que o facto tributável está subordinado a condição ou a termo suspensivos. Em caso de omissão deve recorrer-se às regras gerais do Código Civil, designadamente às normas do artigo 306º e 307º, onde se pode encontrar a resposta a esta questão.

Lino José Batista Rodrigues Ribeiro.

Voto de vencido

Não voto a orientação que fez vencimento porque a interpretação do preceito em causa suscita a seguinte perplexidade: se a isenção emerge como um facto impeditivo de o facto tributário produzir todas as consequências jurídicas a que tende, em especial a exigibilidade da dívida, uma vez que, como refere ALBERTO XAVIER (Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1974, I, p. 290), estando “a isenção em causa sujeita a condição resolutiva, o facto tributário vê a sua eficácia dependente de uma condição suspensiva”; e se, por conseguinte, a dívida ainda não existe, ainda não está vencida, como é que pode começar a correr o prazo para o seu cumprimento?

Afigura-se que tal orientação conduz, por um lado, a resultados dissonantes com a natureza da prescrição e, por outro lado, à redução do prazo de prescrição para estas situações o que, além de carecer de fundamento lógico e razoavelmente fundado, não esteve certamente presente no pensamento do legislador aquando da feitura da norma.

Vejamos.

Segundo a doutrina, a prescrição dirige-se à exigibilidade, que consiste em forçar o sujeito passivo ao adimplemento, razão por que o conceito de exigibilidade é fundamental para o início do prazo de prescrição.

Com ANÍBAL DE CASTRO (*A Caducidade*, 2ª ed., Livraria Petrony, Lisboa, 1980, p. 59), a distinção entre a caducidade e a prescrição “tem por fundamento a diversidade dos conceitos de *exercício do direito* e de *exigibilidade*. A caducidade extingue o exercício - a prescrição paralisa o direito exigível por insatisfeito. (...) O exercício sem dúvida, compreende a realização, a eficácia, ao passo que a exigibilidade refere-se ao direito violado por inadimplência, ao direito vencido.”

Assim sendo, se a dívida de imposto ainda não é exigível, significa que o direito não está vencido, que ainda não há incumprimento.

E nem se argumente a favor da tese que faz vencimento com o facto de o legislador ter dito expressamente que na caducidade o prazo se suspende, o que não acontece com a prescrição. Tal argumento improcede se atentarmos, mais uma vez, nas diferenças entre o prazo de prescrição e o de caducidade.

“O prazo de caducidade”, refere o Autor atrás citado, “é um prazo prefixo, não sujeito a interrupção ou suspensão, *que pressupõe o interesse da rápida definição do direito*, o que não se compadece com dilações” (...). “A caducidade não limita o direito em si, mas tão-somente o seu exercício, porque do exercício, a partir do prazo ou dentro deste, depende a sua eficácia...” “Portanto, o prazo de caducidade, como medida de exercício de um direito e, assim, da eficácia, expressa-se pelo mesmo exercício dentro ou a partir desse lapso de tempo preestabelecido” (cfr. ANÍBAL DE CASTRO, *ob. cit.*, pp. 47 e 48).

E o mesmo Autor continua “Se a limitação não for do exercício, mas da exigibilidade (...) então tal limitação pode não ser contemporânea da formação do direito, e somente se verifica a partir da exigibilidade e, neste caso, caracteriza a prescrição”(...) “pois o direito que dela é objecto preexiste ao nascimento do prazo”(...). “Se direito e prazo surgem simultaneamente, a limitação dirige-se, neste caso, unicamente ao exercício e não ao direito”. “Na caducidade, o prazo protege o exercício de um direito acabado de nascer e limita-o, na sua distância....”(...) “na prescrição, o prazo surge com a exigibilidade (v.g. vencimento de um crédito) ou como limite unicamente do exercício que não do direito em si, em qualquer dos casos, representa um facto exterior, estranho ao direito” (cfr. *ob. cit.*, pp. 47 a 50).

Em face do exposto, se na caducidade o exercício surge com o próprio direito, o prazo começa logo a correr e daí a necessidade de o legislador ter de vir consagrar expressamente a suspensão do prazo.

Não oferecendo dúvida que o prazo de prescrição só pode começar a correr quando a dívida fiscal for exigível, isto é, com o vencimento, no caso em apreço, o legislador estaria dispensando de o dizer expressamente, uma vez que tal só pode acontecer se não se der a revenda no prazo de três anos. Durante esse período o facto tributário encontra-se como que congelado, o que impede que a dívida se torne exigível.

Assim sendo, não podemos deixar de acompanhar a orientação que defende que o art. 48º da LGT tem de ser objecto de interpretação racional e teleologicamente adequada no sentido de que o termo inicial da prescrição se inicia com a ocorrência do facto tributário, salvo se o mesmo nascer sujeito a condição suspensiva.

Finalmente, em termos substantivos, “A prescrição representa uma sanção à negligência do titular, sanção que o impossibilita de exigir a prestação....”(...) “e supõe a negligência ou inércia do titular do direito, o que inculca a sua renúncia e o torna, por isso, indigno de protecção jurídica” (...). “O fim da prescrição é pôr termo a um direito que pode supor-se abandonado pelo titular” (cfr. ANÍBAL DE CASTRO, *ob. cit.*, pp. 47 e 55).

Também por aqui se afigura inadequado concluir, numa situação em que a dívida não é exigível, que o credor está a ser negligente ou renunciou até à cobrança do crédito sobretudo quando está e causa a Fazenda Pública e impende sobre ela um dever especial de cobrança dos impostos.

Fernanda Maçãs.

(¹) 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».

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).

(²) Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, Áreas Editora, 2ª ed. 2010, pp. 44 e ss.

(³) Cfr. neste sentido, o Cons. Benjamim Rodrigues, A Prescrição no Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, pág. 287, bem como, na jurisprudência, o ac. do STA, de 22/10/1997, rec. n.º 21.813, in Apêndice ao DR, de 30/3/2001, pp. 2704 a 2707.

(⁴) Cfr. Diogo Leite de Campos, Aplicação no tempo da taxa da sisa/IMT, in Boletim da Ordem dos Advogados, n.º 28, Setembro/Outubro, de 2003, pp. 28/29; e Nuno Sá Gomes, Tributação do Património, Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2004), Almedina, 2004, pp. 142 a 148.

(⁵) Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, ed. Almedina, 2010, p. 442.

(⁶) *Ob. cit.*, pp. 552/553, citando o autor, também neste sentido, Alexandre do Amaral, Direito Fiscal, pp. 224 e ss. e Cardoso da Costa, Curso..., p. 309 e nota 2.

(⁷) Cfr. Manuel de Andrade, Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis, pp. 21 e 26.

(⁸) Cfr. Oliveira Ascensão, O Direito, Introdução e Teoria Geral, Lisboa, 1978, p. 350.

Acórdão de 10 de Abril de 2013.

Assunto:

Impugnação judicial. Reclamação graciosa. Oposição à execução fiscal. Convolação.

Sumário:

Da obrigação, cometida à AT, de convolar para a forma adequada os pedidos dos contribuintes inseridos no procedimento tributário (artigo 52.º do CPPT) não resulta que possa ou lhe caiba ordenar a convolação para uma forma de processo judicial tributário que seja adequada, pois esta competência cabe apenas ao tribunal tributário (n.º 4 do 98.º do CPPT e n.º 3 do artigo 97º da LGT).

Processo n.º 1159/12-50.
 Recorrente: A.....
 Recorrida: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º 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 acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, que negou provimento ao recurso que interpôs da sentença proferida pelo TAF de Almada na presente impugnação judicial que deduziu contra do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa deduzida contra o acto de reversão proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3212-97/102698.4 do Serviço de Finanças de Almada 2.

Invocou inicialmente a existência de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e os acórdãos proferidos na Secção do Contencioso do mesmo TCA Sul, em 10/2/2009, no proc. n.º 02877/09 e em 20/10/2009, no proc. n.º 3329/09.

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. 160/161 e 188 a 194).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 213/216), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos, mas apenas quanto ao acórdão proferido em 10/2/2009 no proc. n.º 2877/09 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.

1.4. O recorrente termina as alegações do recurso formulando as conclusões seguintes:

a) Foi entendido em primeira instância que os autos não poderiam ser aproveitados como processo de oposição à execução fiscal como extemporaneidade, e ainda que não se poderia entender que a reclamação apresentada pelo impugnante no Serviço de Finanças em 13/02/2006 tenha a virtualidade de interromper o prazo para a apresentação da oposição à execução, uma vez que não é o meio processual adequado para reagir contra aquele acto.

b) Neste particular, entendeu o Acórdão ora recorrido que, embora o TCA Sul tenha tomado posição diferente no Acórdão de 10/20/2009 de que se juntou cópia integral como doc. 1, não devia acolher tal entendimento.

c) Neste último (proferido no processo n.º 02877/09) é referida a clara preferência do legislador pelas decisões de fundo sobre as decisões adjectivas, ou seja, da justiça material sobre a justiça formai - artigos 199º, 201º, n.º 3, 265º, 265º-A e 508º do CPC.

d) E por respeito ao princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva - artigo 20º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa - que se concretiza no acesso dos cidadãos à justiça tributária - artigo 9º, n.º 1, da LGT.

e) Entendeu o mesmo Acórdão que o artigo 189º, n.º 8, do CPPT, equipara para efeitos de suspensão da instância executiva, a reclamação graciosa à impugnação, ao recurso judicial e à oposição, e que as petições iniciais (quer da reclamação graciosa, quer da oposição à execução fiscal) são igualmente apresentadas no serviço de Finanças - nos termos dos artigos 70º, n.º 6, e 207º, n.º 1, ambos do CPPT.

f) Em conclusão, entendeu o Acórdão em apreço que atenta a ligação entre o procedimento tributário gracioso e o processo judicial tributário, se impõe a convolução daquele neste - cfr. artigos 52º da LGT, 98º, n.º 4, do CPPT, e 97º, n.º 3, da LGT.

g) Entendendo-se assim que a Sentença aí recorrida padecia de vício de errada interpretação e aplicação ao caso concreto no artigo 97º, n.º 3, da LGT, nos artigos 52º e 98º do CPPT, e no artigo 199º do CPC.

h) Pelo que foi revogada, determinando-se a baixa dos autos para que fosse admitida a petição inicial como petição inicial de oposição à execução.

i) Já ao invés, o Acórdão proferido nos presentes autos entendeu que, apesar de estar em causa o mesmo diploma (CPPT), existe uma diferença entre o procedimento tributário gracioso e o processo judicial tributário, afastando liminarmente a possibilidade de convolução e decidindo pela improcedência do recurso.

j) Mesmo que se entendesse que a reclamação apresentada no Serviço de Finanças em 13/02/2006 não poderia ser entendida, ou convolada, de forma automática, como oposição à execução, sempre poderia - e deveria - ser o impugnante convidado a suprir quaisquer vícios de que padecesse(m) o(s) articulado(s) apresentado(s).

k) Acrescente-se que os artigos 110º, n.º 1, do CPPT, no entendimento segundo o qual a impugnação judicial pode ser liminarmente indeferida com os fundamentos aí mencionados, sem conferir possibilidade ao impugnante de corrigir os eventuais vícios de que padeça, e 97º, n.º 3, da LGT, 52º e 98º do CPPT, e 199º do CPC, no entendimento de que não é possível a convolução de outra forma processual em oposição à execução fiscal, são inconstitucionais por violação dos artigos 20º, n.º 1 («A

todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos»), e 32º da Constituição da República Portuguesa.

1) Existindo assim, salvo melhor opinião, a oposição entre os referidos Acórdãos, deve pois - com o duto suprimento de V. Exas. - ser proferido duto Acórdão que, revogando o Acórdão em crise por vício de errada interpretação e aplicação ao caso concreto no artigo 97º, n.º 3, da LGT, nos artigos 52º e 98º do CPPT, e no artigo 199º do CPC, determine a baixa dos autos para que seja admitida a petição inicial como petição inicial de oposição à execução, com os legais efeitos.

1.5. A recorrida não apresentou contra-alegações.

1.6. O Ministério Público emite duto Parecer no qual se pronuncia pela verificação da alegada oposição de acórdãos e, invocando, no mais, o seguinte:

«Quanto ao fundo da questão (...) afigura-se nos ser de sustentar a posição do duto acórdão recorrido, pelos fundamentos pelo mesmo invocados e que se subscrevem por inteiro.

De facto, como refere o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (I) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição, 2011, II volume, página 94) “As possibilidades de convoção estão previstas no artigo 52º do CPPT, para o procedimento tributário, e no art. 98º n.º 4, do CPPT, para os processos judiciais.

Não há, assim, qualquer suporte legal para em caso de utilização indevida de um meio procedimental, as peças processuais poderem ser aproveitadas como processo judicial, nem o inverso.

Também, o STA, no acórdão de 12 de Janeiro de 2011 (I) Proferido no recurso n.º 0758/10, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt.) sustenta a tese do acórdão recorrido.

Como se diz no citado aresto existem na LGT e CPPT normas sobre a convoção para o meio adequado no procedimento tributário (artigo 52º do CPPT) e no processo tributário (artigos 97º/3 da LGT e 98º/4 do CPPT), “Deste modo «se, em caso de erro na forma de procedimento, puderem ser aproveitadas as peças úteis ao apuramento dos factos, será o procedimento oficiosamente convolado para a forma adequada» artigo 52º citado. Uma vez que o procedimento corre perante a administração Tributária, a esta cabe ordenar a forma adequada de procedimento.

Já no processo judicial tributário estabelecem os arts. 98º, n.º 4 e 97º, n.º 3 acima citados:

“4 - Em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma adequada, nos termos da lei».

«3 - Ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei».

Quer isto dizer que no caso de processo judicial cabe ao respectivo tribunal ordenar a forma correcta de processo.

Portanto, dos termos utilizados na lei «procedimento» e «processo» parece poder concluir-se não ser possível concolar um procedimento tributário em processo judicial, nem processo judicial em procedimento tributário”.

Não se diga que com a sustentação desta posição se pode pôr em causa o direito constitucional do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva estatuídos no artigo 20º da CRP.

Na verdade, o recorrente tem ao seu dispor os meios processuais adequados para defender os seus direitos e se não os utilizou correctamente, sem possibilidade de convoção para o meio processo utilizado, como acontece no caso em análise, só a si pode imputar responsabilidades.

E assim de manter a tese do acórdão recorrido de que não tem apoio legal a convoção de uma reclamação graciosa em oposição judicial.

Termos em que, julgando-se verificada a oposição de acórdãos, deve ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se o acórdão recorrido na ordem jurídica.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

1. Em 03/03/1997, foi autuado o processo de execução fiscal n.º 3212-97/102698.4, que corre termos no Serviço de Finanças de Almada 2, por dívidas da sociedade B....., Lda., de IVA do exercício de 96, no montante de Esc. 510.647\$00 (cfr. doc. de fls. 2 da cópia do processo executivo junto aos autos);

2. Em 04/01/2006, foi proferido no âmbito do processo de execução fiscal identificado no ponto anterior, despacho de reversão das dívidas exequendas contra o ora impugnante (cfr. doc. junto a fls. 20 e 21 dos autos);

3. O impugnante foi citado no âmbito do processo executivo por reversão em 12/01/2006 (cfr. doc. junto a fls. 98 da cópia do processo executivo junto aos autos);

4. Por articulado entrado no serviço de finanças de Almada 2 em 13/02/2006, o impugnante reclama do acto de reversão (cfr. doc. junto a fls. 2 do processo de reclamação junto aos autos);

5. A presente petição inicial deu entrada no Serviço de Finanças de Almada 2 em 14/08/2006 (cfr. nota manuscrita na fl. de rosto da p.i).

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 29/11/2011 (fls. 137/150), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com

o acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do mesmo TCA Sul, em 10/2/2009 no proc. n.º 2877/09.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 17/7/2012 (fls. 213/215) o Exmo. relator considerou verificada a apontada oposição de acórdãos, quanto a este acórdão fundamento indicado (apesar de o recorrente ter invocado inicialmente a existência de oposição com o ac. do mesmo TCAS, de 20/10/2009, no proc. n.º 3329/09, veio a admitir a oposição apenas quanto àquele primeiro).

Mas porque tal decisão do relator 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 – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, (¹) importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.2. 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, 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.

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, que, de acordo com o teor das alegações do recorrente consiste em saber se é legalmente admissível a convalidação de um procedimento tributário (reclamação graciosa) em processo judicial (oposição).

Vejamos, pois.

3.3.1. A invocada discordância com o acórdão recorrido reporta-se ao segmento em que este julgou improcedente o recurso jurisdicional interposto de decisão do TAF de Almada, no entendimento de que não tem suporte legal a convalidação de um procedimento tributário (reclamação graciosa) em processo judicial (oposição).

Na verdade, o recorrente apresentou no TAF de Almada a presente impugnação judicial do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa por si deduzida contra o acto de reversão proferido no âmbito de um processo de execução fiscal n.º 3212-97/102698.4 que corre termos no Serviço de Finanças de Almada-2.

O TAF de Almada absolveu da instância a Fazenda Pública, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 110º do CPPT, por ter julgado procedente a excepção dilatória da impropriedade do meio processual utilizado e ter, igualmente, considerado não se verificarem os pressupostos legais de convalidação para a forma processual da impugnação em oposição à execução fiscal, por ter decorrido o prazo legal para a dedução de tal oposição.

O impugnante recorreu para o TCA Sul, onde, por acórdão de 29/11/2011 (fls. 137 a 150) foi negado provimento ao recurso e se considerou, além do mais, estar também legalmente vedada a pretensão do recorrente de ver convalidada a reclamação graciosa em oposição judicial.

3.3.2. Diversamente, no acórdão fundamento (onde se enunciou como questão ali a decidir a de saber se é legalmente possível a convalidação, a operar pela AT, da petição de reclamação graciosa em

petição de oposição à execução fiscal) decidiu-se expressamente em sentido contrário, com fundamento na «... clara preferência do legislador pelas decisões de fundo sobre as decisões adjetivas, ou seja, da justiça material sobre a justiça formal - art.ºs 199º, 201º, n.º3, 265º, 265º-A e 508º, do Código de Processo Civil. E por respeito ao princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva - art.º 20º, n.º1, da Constituição da República Portuguesa - que se concretiza no acesso dos cidadãos à justiça tributária - art.º 9º, n.º1, da Lei Geral Tributária.»

E mais se aduzindo no acórdão fundamento: «Convolar a única peça processual existente, a petição inicial, de reclamação graciosa em oposição à execução fiscal é, na verdade, convolar um procedimento administrativo num processo judicial.

No caso do procedimento e do processo tributário, porém, não estamos perante compartimentos estanques, ou seja, face a realidades processuais absolutamente separadas e sem qualquer fio condutor que as ligue.

A continuidade entre o procedimento gracioso tributário e o processo judicial tributário é desde logo revelada pelo facto de se inserirem ambos num único diploma, o Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao contrário do que sucede com o procedimento administrativo gracioso e o contencioso administrativo.

Outro exemplo desta realidade é a equiparação, para efeitos de suspensão da instância executiva, da reclamação graciosa à impugnação, ao recurso judicial e à oposição - art. 189º, n.º 8, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

E em concreto no que diz respeito às petições iniciais, tanto a petição de reclamação graciosa como a petição de oposição à execução fiscal são apresentadas no serviço de finanças - art.ºs 70º, n.º 6, e 207º, n.º1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Não vemos razão, portanto, para afastar, por regra, a convalidação do procedimento tributário gracioso em processo judicial tributário.

Pelo contrário, atenta a ligação entre ambos, e face ao disposto no art. 52º da Lei Geral Tributária» (terá querido dizer-se CPPT) «(erro na forma de procedimento), bem como no art. 98º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e no 97º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (erro na forma de processo), impõe-se essa convalidação.»

Do teor desta fundamentação e da conseqüente decisão, bem como do teor da fundamentação e conseqüente decisão contante do acórdão recorrido ressalta, pois, a oposição entre ambas as decisões, verificando-se, igualmente, identidade de situações de facto, ou seja, verifica-se a invocada oposição de acórdãos, susceptível de fundamentar o presente recurso.

4. Importa, portanto, apreciar a questão se fundo.

Que se substancia, como supra se disse, na de saber se é legalmente admissível a convalidação de um procedimento tributário (reclamação graciosa) em processo judicial (oposição).

No acórdão recorrido, no qual se menciona a opção por posição diferente da que se retira do acórdão fundamento (ac. do TCAS, de 10/2/2009, proc. n.º 02877/09), apelou-se à jurisprudência constante do acórdão desta Secção do STA, de 12/1/2011, proc. n.º 0758/10 e entendeu-se, quanto à matéria que aqui releva: «... quando ao facto de o Recorrente apontar que a reclamação apresentada no Serviço de Finanças em 13/02/2006 poderia ser entendida, ou convalidada, como oposição à execução, crê-se ser de rejeitar a possibilidade de convolar um procedimento administrativo, como é a reclamação graciosa, num processo judicial, como é a oposição judicial.

Desde logo (...) existem no CPPT e na LGT normas sobre a convalidação para o meio adequado no procedimento tributário (art. 52º do CPPT) e no processo judicial tributário (art. 98º n.º 4 do CPPT e 97º n.º 3 da LGT).»

E na verdade, cremos ser essa a correcta interpretação dos normativos referidos.

Sob a epígrafe «Erro na forma de procedimento» o artigo 52º do CPPT estatui que «Se, em caso de erro na forma de procedimento, puderem ser aproveitadas as peças úteis ao apuramento dos factos, será o procedimento oficiosamente convalidado na forma adequada.»

Por sua vez, o art. 98º do mesmo CPPT, referindo as nulidades em processo judicial tributário, estabelece no seu n.º 4 que «Em caso de erro na forma do processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei.»

E o n.º 3 do art. 97º da LGT dispõe: «Ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.»

Ora, da leitura conjugada destes é de concluir que, correndo o procedimento perante a AT, a esta caberá ordenar o prosseguimento sob a forma adequada de procedimento, cabendo, por sua vez ao Tribunal ordenar que o processo judicial passe a seguir a forma processual adequada.

Como se entendeu, aliás, no citado acórdão do STA, de 12/1/2011, proc. n.º 0758/10, onde se afirmou que «... dos termos utilizados na lei “procedimento” e “processo” parece poder concluir-se não ser possível convolar um procedimento tributário em processo judicial, nem processo judicial em procedimento tributário.»

Neste mesmo sentido se pronuncia, também o sr. Cons. Jorge Lopes de Sousa ⁽²⁾ salientando que por as possibilidades de convalidação estarem previstas no art. 52º do CPPT, para o procedimento tributário, e no art. 98º n.º 4, do mesmo CPPT, para os processos judiciais, «Não há, assim, qualquer suporte legal para em caso de utilização indevida de um meio procedimental, as peças processuais poderem ser aproveitadas como processo judicial, nem o inverso» embora «... em normas especiais e em situações que não são de erro na forma de procedimento» se prevejam «possibilidades de reclamações gratuitas e recursos hierárquicos virem a ser apreciados no âmbito de processo de impugnação judicial, na sequência de apensação (art. 111º, n.º 3, 4 e 5, do CPPT).»

E em adesão a esta jurisprudência e a esta doutrina, havemos, necessariamente de concluir pelo não acolhimento da argumentação do acórdão fundamento no sentido de que o facto de o procedimento gratuito tributário e o processo judicial tributário estarem regulados no CPPT implica uma «continuidade» entre ambos, «ao contrário do que sucede com o procedimento administrativo gratuito e o contencioso administrativo», nem no sentido de que até a equiparação da reclamação gratuita à impugnação, ao recurso judicial e à oposição, para efeitos de suspensão da instância executiva, (n.º 8 do art. 189º do CPPT) imporia a possibilidade de convalidação do procedimento tributário em processo judicial.

E também não colhe a alegação de que tal entendimento pode colocar em causa o direito constitucional do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, estatuidos no art. 20º da CRP. Com efeito, sempre o recorrente teve e tem ao seu dispor os meios processuais adequados à defesa do seu direito. E se não utilizou correctamente tais meios nem há, face ao meio utilizado, possibilidade de convolar este para um meio adequado (como no caso acontece), não se vislumbra violação do direito à tutela jurisdicional efectiva, nem, consequentemente, do normativo constitucional invocado.

Acresce referir, finalmente, que este entendimento também não colide com a jurisprudência do STA no sentido da possibilidade de convalidação, por parte do juiz, de requerimento de oposição à execução fiscal em requerimento de arguição de nulidade a apresentar junto do órgão de execução fiscal. É que, a admissibilidade legal desta última convalidação radica, precisamente, na natureza judicial do processo de execução fiscal e não já em qualquer concepção monista do recurso contencioso, concepção afastada, aliás, com a CRP de 1976. ⁽³⁾

Em suma, porque, por um lado, não encontramos razões válidas para divergir do entendimento acolhido no acórdão recorrido e na anterior jurisprudência desta Secção do STA, nem, por outro lado, se descortina que com tal interpretação ocorra violação do alegado princípio constitucional, concluímos pela improcedência das Conclusões do recurso e pela confirmação do julgado recorrido.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em:

- julgar verificada a invocada oposição de acórdãos;
 - negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.
- Custas pelo recorrente.

Lisboa, 10 de Abril de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rotheres* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão*.

⁽¹⁾ 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».

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).

⁽²⁾ *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, 6ª edição, 2011, II volume, Nota 10 g) ao art. 98º, p. 94.

⁽³⁾ Na concepção monista ou objectiva do recurso contencioso, este era concebido como uma continuação do processo gratuito que culminava com a prolação de um acto administrativo, visando-se a sua revisão por uma espécie de órgão de 2ª instância que era o Tribunal Administrativo, inserido na estrutura da Administração Pública; ou seja, aceitava-se que o recurso contencioso se destinava a obter uma decisão de 2º grau, uma vez que teria havido uma primeira definição do direito através do acto definitivo e executório impugnado, que funcionava em termos semelhantes ao de uma sentença judicial – cfr. sobre esta matéria, entre outros, o ac. da Secção do Contencioso Administrativo do STA, de 6/11/2002, processo n.º 0766/02.

Acórdão de 10 de Abril de 2013.**Assunto:**

Recurso por oposição de Acórdãos. Requisitos legais.

Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em reclamação judicial deduzida contra acto praticado em execução fiscal instaurada em 24 de Maio de 2011 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.*
- II — Verifica-se o 1.º requisito se os acórdãos em confronto assentam em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e está em causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perflhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas.*
- III — É de julgar findo o recurso, por falta de verificação do 2.º requisito, se o acórdão recorrido decidiu manter a decisão proferida na 1.ª instância que julgou invérificado o vício de falta de realização de audiência prévia no âmbito do pedido de isenção de prestação de garantia formulado em processo de execução fiscal, perflhando a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão, no sentido de que não há, no caso, lugar a exercício do direito de audiência previsto no artigo 60.º da LGT.*

Processo n.º 1277/12-50.

Recorrente: A..., L.^{da}

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. – A....., LDA., com os demais sinais dos autos, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 28 de Junho de 2012, invocando oposição entre ele e o acórdão que o Supremo Tribunal Administrativo proferiu em 14 de Dezembro de 2011, no processo n.º 1072/11.

O acórdão recorrido confirmou a sentença que julgara improcedente a reclamação que a ora Recorrente deduziu contra o acto do órgão de execução fiscal, de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia para suspender o processo de execução fiscal n.º 2704201101008714, improcedência que teve por fundamento a inverificação do invocado vício de violação do direito de audiência prévia previsto no art. 60º, n.º 1, alínea b), da LGT, e de incorrecta apreciação da prova produzida quanto aos pressupostos legais da dispensa de garantia

A Recorrente apresentou alegações, que rematou com as seguintes conclusões:

A. A questão fundamental de direito que, no modesto entender da A....., se encontra decidida no Acórdão recorrido em oposição com o anteriormente decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão de 14.12.2011, proferido no processo n.º 01072/11 e disponível em www.dgsi.pt (doravante, “Acórdão fundamento”), radica na obrigatoriedade - ou não - da observância do direito de audiência do contribuinte em momento prévio ao indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

B. O que, em síntese importará esclarecer é a mais acertada interpretação dos artigos 60º, n.º 1, alínea b), da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 45º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”): se os mencionados artigos devem ser interpretados de forma a permitir-se a não observância do direito de audiência prévia nas situações de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

C. No Acórdão de que ora se recorre, considerou o Tribunal *a quo* que, consubstanciando a decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia um acto administrativo em matéria tributária e sendo-lhe aplicável o regime da participação previsto para os procedimentos tributários contido no artigo 60º da LGT, este mesmo regime da participação do interessado não deverá ser observado nas situações de indeferimento de pedidos de dispensa de prestação de garantia.

D. Para tanto, o Tribunal *a quo* estriba-se, por um lado, numa aplicação subsidiária do regime previsto no Código de Procedimento Administrativo, em particular no respectivo artigo 103º, n.º 1,

alínea a), que possibilita a dispensa da audiência prévia nos procedimentos administrativos quando a decisão seja urgente, defendendo ser esse o caso de um pedido de dispensa de prestação de garantia;

E. E, por outro lado, na consideração de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão de dispensa de prestação de garantia e apresenta prova do que por si vem alegado consubstancia, em si mesmo, a audiência prévia desse interessado, pelo que não haveria que renovar ou duplicar essa audiência.

F. Na esteira do Acórdão fundamento, a A..... não concorda com o entendimento sustentado pelo Acórdão recorrido, considerando que se impõe a prévia audiência do interessado nas situações em que se indefere um pedido de dispensa de prestação de garantia.

G. Não parece ser legalmente admissível recorrer a uma possibilidade de dispensa de audiência prévia prevista ou (i) num regime de aplicação supletiva (*in casu*, o regime previsto no CPA) ou (ii) num regime criado *ad hoc* (em concreto, um regime resultante da consideração de que o requerimento de dispensa de garantia, por dever ser fundamentado e instruído com prova, consubstancia, em si, a audiência prévia do interessado), quando a própria Lei Geral Tributária não se mostra omissa quanto à matéria.

H. A alínea b) do n.º 1 do artigo 60º da LGT, em concretização do postulado pelo artigo 267º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), prevê expressamente o exercício do «direito de audiência antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições» apresentados pelos contribuintes — como sucede, precisamente, nas situações em que ocorre o indeferimento, pela Administração Fiscal, de um pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado pelo contribuinte —, e os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 60º da LGT vêm indicar, peremptoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audiência prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

I. Ao fazer-se apelo a um regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (ou mesmo a um regime que decorre da interpretação de que a própria petição desempenha já o papel de audiência prévia) para justificar a possibilidade de dispensa de audiência prévia no caso, está-se, em bom rigor, a revogar semelhante disposição da Lei Geral Tributária, aditando-lhe outras possibilidades de dispensa de audiência prévia, que o legislador fiscal manifestamente não consagrou.

J. A aplicação do Código de Procedimento Administrativo às relações jurídico-tributárias, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 2º da LGT, mostra-se de carácter supletivo: é a Lei Geral Tributária que se aplica em primeira linha à solução das questões postas ao intérprete aplicador, só sendo legítimo o recurso aos restantes diplomas enunciados no artigo 2º da LGT em caso de lacuna da mesma Lei.

K. A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audiência prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal - como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de garantia - seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final - cf. artigo 60º, n.º 1, alínea b), da LGT, prevendo, de igual modo, expressamente, que essa audiência prévia ao indeferimento seja dispensada nas situações em que a decisão final for favorável à pretensão do contribuinte - cf. artigo 60º, n.º 2, da LGT.

L. A Lei Geral Tributária - insista-se — é expressa e clara quanto à necessidade de realização de audiência prévia ao indeferimento de uma petição e às situações em que tal audiência poderá ser dispensada - em que não se incluiu o pedido de dispensa de prestação de garantia.

M. Ainda que se aceitasse a aplicação subsidiária da possibilidade de dispensa de audiência prévia, prevista no CPA para os casos em que a decisão se mostra urgente, às situações de indeferimento de pedido de dispensa de garantia - no que não se concede -, sempre importará notar que a urgência da decisão invocável para justificar esta dispensa de audiência prévia em procedimentos administrativos «não são razões ligadas com a necessidade de cumprimento do prazo legal de conclusão do processo ou com a necessidade de prevenir o aparecimento de actos tácitos que podem ser invocadas para justificar o preenchimento do pressuposto da urgência da decisão» - cf. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, *op cit*.

N. A urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objectivamente do acto e das suas circunstâncias (cf., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. n.º 048378, disponível em www.dpsi.pt), não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimento, que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o Tribunal a quo para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado a todos e quaisquer pedidos de dispensa de prestação de garantia de âmbito jurídico-tributário.

O. O entendimento pugnado pelo Acórdão recorrido de aplicação subsidiária do regime de dispensa de audiência prévia, contido no Código de Procedimento Administrativo para as situações em que a decisão se revela urgente, aos pedidos de dispensa de prestação de garantia apresentados pelos contribuintes à Administração Tributária, não poderá colher.

P. Igualmente não poderá colher o entendimento do Tribunal *a quo* de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respectivos elementos de prova documental, desempenhe a função de audição prévia do contribuinte!

Q. Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido de dispensa de prestação de garantia ou mesmo em todas as situações de apresentação de um qualquer pedido ou petição devidamente fundamentado e instruído com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário já desempenhava o papel de audição prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respectivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão final e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

R. A regra de não duplicação da audição prévia prevista no n.º 3 do artigo 60º da LGT supõe, precisamente, que os contribuintes tenham sido ouvidos sobre aqueles factos numa fase prévia à liquidação (por exemplo, antes do indeferimento da sua petição que visava obviar à liquidação), o que não tem aplicação no caso concreto dos pedidos de dispensa de prestação de garantia.

S. O pedido de dispensa de prestação de garantia deverá ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cf. artigo 170º, n.º 3, do CPPT), todavia, com esta referência a «*prova documental necessária*», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa.

T. São cogitáveis situações em que os factos alegados pelo contribuinte para demonstrar, por exemplo, a falta de culpa na insuficiência de bens para prestar garantia ou o prejuízo irreparável que lhe advirá da prestação de uma garantia, não se alcançam unicamente através de meios documentais, carecendo-se, por exemplo, de prova testemunhal.

U. «*No CPPT, quando se estabelecem restrições probatórias (que têm carácter excepcional, como se infere dos arts. 72º da LGT e 50º e 115º, n.º 1, do CPPT), é utilizada uma referência explícita nesse sentido, como se constata nos arts. 146º-B, n.º 3, 204º, n.º 1, alínea i), e 246º do CPPT*» - cf. Jorge Lopes de Sousa, op. cit. -, o que não sucede no caso do pedido de dispensa de prestação de garantia.

V. A prova dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia poderá - e muitas vezes, apenas poderá - ser feita por recurso a outros meios de prova que não a documental, pelo que não deverá vingar a interpretação de que a petição inicial de dispensa de garantia desempenha já a função de audição prévia do contribuinte, pois terão lugar diligências instrutórias e poderão surgir novos elementos sobre os quais o contribuinte nunca se pronunciou, em violação, inclusivamente, do princípio do contraditório em matéria de procedimento e processo tributário consagrado no artigo 45º do CPPT.

W. O contribuinte tem a possibilidade legal (e constitucional) de, conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia, vir juntar novos elementos e sobre as mesmas se pronunciar.

X. Esta é a solução que se impõe, não apenas constitucional e legalmente, mas também no apuramento da verdade material e cabal esclarecimento dos factos alegados que incumbe à Administração Tributária.

Y. Recorra-se ao caso concreto dos autos para ilustrar a necessidade, razoabilidade e utilidade da realização da audição prévia nas situações de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia:

se o principal fundamento apontado no despacho que motivou o indeferimento do pedido de dispensa de garantia dos autos é «a inexistência da prova necessária - quanto à totalidade do leque de garantias admissíveis», sendo que, também, a executada «Não produz prova, por exemplo, quanto ao montante do volume de negócios anual» - cf. despacho de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, a fls. dos autos,

a realização de audição prévia da A..... teria obviado à decisão tomada com semelhantes fundamentos meramente formais,

porquanto a contribuinte poderia ter-se pronunciado, ainda graciosamente, quanto a esta apreciação da prova produzida e apresentado, inclusivamente, esses elementos - por exemplo, prova do volume de negócios anual - que a própria Administração reputa por necessários para a justa decisão da questão (mas que, curiosamente, nem notifica o contribuinte para efectuar a junção desses elementos que tinha por necessários para a instrução do processo, como lhe competiria ao abrigo do disposto no artigo 89º, n.º 1, do CPA, por forma ao apuramento da verdade material), obviando, assim, a uma decisão de indeferimento meramente formal («inexistência de prova necessária quanto à totalidade do leque de garantias admissíveis»), que em nada contribui para a realização, administrativa, da justiça.

Z. É precisamente para obviar a eventuais erros e omissões da Administração Tributária, para prevenir litígios entre os contribuintes e a Administração - que deve actuar com respeito pelos princí-

pios da imparcialidade e da boa-fé (cf. artigo 266º, n.º 2, da CRP), buscando a verdade material -, para contribuir para um cabal esclarecimento dos factos e para fomentar uma mais adequada e justa decisão da Administração que se encontra previsto o direito de participação dos contribuintes nas decisões administrativas que lhes digam respeito, participação esta que, na interpretação pugnada pelo Tribunal *a quo*, deverá ser dispensada sempre que se estiver perante um pedido de dispensa de prestação de garantia, o que, confessadamente, não pode ser.

AA. O entendimento manifestado pelo Tribunal *a quo* não é, de todo, o mais consentâneo com a norma ínsita no artigo 60º da LGT, nem com o princípio constitucional da participação dos administrados na formação das decisões que lhes digam respeito (art. 267º, n.º 5, CRP), nem ainda com o princípio do contraditório previsto para o processo e procedimento tributário no artigo 45º do CPPT, nem, simplesmente, com o apuramento da verdade material perante um pedido de dispensa de prestação de garantia, pelo que o sentido interpretativo do Tribunal *a quo* não deverá manter-se, o que se requer.

Termos em que deverá o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida, com todas as consequências legais.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que se devia julgar findo o recurso, por a decisão sindicada se encontrar em consonância com a jurisprudência mais recentemente consolidada pelo Supremo Tribunal Administrativo, ínsita no acórdão prolatado em julgamento ampliado realizado em 26/09/2012, onde se decidiu que «*independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia - acto materialmente administrativo ou acto processual - não há lugar ao exercício do direito de audição prévia previsto no artigo 60º da LGT.*».

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

2. No acórdão recorrido consta como provada a seguinte matéria de facto:

A) O Serviço de Finanças de Tondela, com base em certidões de dívida respeitantes a IVA do ano de 2007, no montante global de 304.810,33 €, instaurou, em 24-05-2011, contra a ora Reclamante, o processo de execução fiscal n.º 2704201101008714, cfr. cabeçalho da reclamação constante de fls. 79 e segs., todas destes autos (todas por referência ao processo físico), cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido o mesmo se dizendo dos demais documentos infra referidos;

B) Porque foi citada em 26-05-2011 nos já aludidos autos de execução, em 27 de Maio de 2011, apresentou requerimento a solicitar a dispensa da prestação de garantia referindo que, por entender que a decisão de instaurar a execução é ilegal, apresentou também na mesma data impugnação judicial; que pretende suspender os presentes autos de execução até à prolação de uma decisão judicial transitada em julgado, sendo que a mera apresentação daqueles processos não tem por si só efeito suspensivo, para tal necessário será a constituição de garantia ou a dispensa da mesma; a prestação de garantia provocará prejuízo irreparável na actividade da Requerente dado o acesso ao crédito bancário ser muito difícil e caro; ter já prestado garantia noutros processos executivos no valor global de € 4.056.467,44; por força de uma divergência com o IFAP e IVV encontra-se a ser executada noutros processos cujo montante global ascende a cerca de € 29.517.726,21; se tiver que prestar outra garantia “outro caminho não restaria que não fosse o de se apresenta à insolvência”; e não tem qualquer responsabilidade na “insuficiência ou inexistência de bens” - cfr. fls. 30 a 70;

C) O Órgão de Execução Fiscal, analisando o requerido, fazendo o seu enquadramento jurídico-factual indeferiu, por despacho de 6 de Julho de 2011, o pedido de isenção com os fundamentos: “... *da falta de produção de prova da insuficiência de bens penhoráveis e.. da falta de produção de prova da irresponsabilidade do executado pela situação de insuficiência/inexistência de bens*”. Quanto à participação prévia à decisão mais referiu: “*Está superiormente esclarecido (al. a) do ponto 3 da circular n.º 13/99, de 08/07 da Direcção Geral dos Impostos) que a audiência dos interessados pode ser dispensada, para além de outras situações, quando a administração tributária apenas aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso*”, e mais determinou a notificação da executada para, no prazo de quinze dias, prestar garantia idónea no montante calculado de € 389.178,06 - vide fls. 71 a 76.

D) Despacho comunicado à Reclamante em 13-07-2011, que reagiu a ele através da reclamação que deu origem aos presentes autos, apresentada, via postal no dia 22-07-2011 - cfr. 71 a 173.

E) A Entidade reclamada pronunciando-se sobre a reclamação manteve o despacho reclamado e remeteu os autos a Tribunal, vide fls. 174 a 178;

F) Actualmente, por força da conjuntura económica, o acesso ao crédito bancário é difícil e mais caro do que se verificava até fins de 2009, princípio de 2010. Para além de ser, na generalidade em que está formulado, um facto notório, o mesmo foi também afirmada pelas testemunhas 1ª e 2ª, respectivamente TOC e escriturária da Reclamante;

G) A Reclamante necessita de recorrer ao mercado bancário para o financiamento da sua actividade, mormente, no que respeita à aquisição de vinhos e outras matérias-primas necessárias à sua laboração, que realiza no mercado Espanhol. Facto referido pelas duas já aludidas testemunhas, mas sem especificarem valores de forma a possibilitar a efectiva repercussão na Reclamante. Sempre se dirá que neste caso mais consolidada e concreta prova se obteria pela via documental pois a 1ª testemunha afirmou, ao ser ouvida em processos similares ao presente, vide reclamação 405/10, que a contabilidade de Reclamante está organizada de molde a fornecer elementos contabilísticos actualizados, num prazo máximo de 15 dias;

H) A Reclamante já prestou, noutro processo executivo, garantias no valor global de € 3.131.919,55; outra garantia bancária prestou no montante de € 93.574,82 e, para além das referidas, outras garantias não bancárias prestou num total de cerca de um milhão de euros (€ 1.000.000,00), vide depoimento da 1ª testemunha e fls. 161 a 163;

I) Em Janeiro de 2011 a Reclamante tinha pendentes processos de execução fiscal cujo total (quantia exequenda + juros de mora e custas) ascendia a € 35.073.038,61, sendo que desta quantia cerca de € 10.000.000,00 respeitam a taxas idênticas às em causa nestes autos e, mais de € 17.000.000,00 a subsídios - cfr. doc. de fls. 144 a 161;

J) A Reclamante no ano de 2010 apresentou prejuízos superiores a um milhão de euros sendo que nos anos anteriores, pelo menos de 2005 a 2009 apresentou resultados positivos. Os seus trabalhadores aquando da inquirição, realizada em 24 de Outubro de 2011, ainda não tinham recebido os salários de Agosto e Setembro. Estes factos resultaram do depoimento das duas 1ªs testemunhas, ambas funcionárias da Reclamante e ainda do documento de fls. 569 a 628. Tal como se disse em G) estes factos mais consolidados poderiam resultar se a Reclamante fornecesse, com se demonstrou que o podia fazer, elementos da sua contabilidade. Se a situação é tão débil não seria difícil demonstrá-lo contabilisticamente pois a mesma não pode deixar de ter relevância a esse nível. Relativamente aos resultados positivos a factualidade resultou do conjunto dos processos similares ao presente;

K) Os rácios de solvabilidade e liquidez da Reclamante tem vindo a diminuir devido ao aumento dos encargos bancários e aumento dos clientes que não pagam, fundamentalmente os nacionais - cfr. depoimento das duas primeiras testemunhas;

L) Devido ao que se referiu em G) e J) tem sido difícil a obtenção de garantias bancárias mormente as destinadas aos fornecedores estrangeiros, os quais fazem depender delas os fornecimentos, idem anterior;

M) No âmbito de uma reestruturação do grupo de empresas em que a Reclamante se insere, que foi sendo gizada desde, pelo menos o ano de 2002, nos anos de 2005 e 2006 verificou-se a alienação de imóveis daquela, os imóveis onde se situam as suas instalações, bem como vinhas, o laboratório, etc., a uma empresa do ramo imobiliário do mesmo grupo, atingindo as alienações um valor total superior a € 2 000 000,00 (dois milhões de euros) - cfr. depoimento das 1ª e 3ª testemunhas, sendo que a terceira é trabalhadora da imobiliária que terá sido a adquirente dos referidos bens. Também neste caso se dirá que uma consolidação da factualidade vinda de referir se deveria ter realizado pois que, para além do que se disse nas outras alíneas, quanto à referida alienação a Reclamante tinha a especial obrigação de ter disponível uma documentação de tais negócios pois que os mesmos estão a ser judicialmente apreciados em sede de impugnação pauliana que corre termos no Tribunal judicial de Tondela

N) A solicitação da Reclamante a B..... apresentou estudo realizado em meados de Julho de 2002 onde apontou soluções de reestruturação para Aquela e respectivo grupo empresarial em que se insere, vide doc. de fls. 363 a 566;

O) Apesar da alienação vinda de referir, no balanço de 31 de Dezembro de 2009 a Reclamante ainda apresentava imobilizações corpóreas num valor próximo dos € 5 000 000,00 - cfr. o já aludido balanço constante de fls. 164 a 166;

P) O grupo em que a Reclamante se insere integra cerca de dez sociedades englobando, entre outras, sociedades imobiliárias, vide o depoimento das 3 testemunhas e o estudo aludido em N.

3. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCAN em 28 de Junho de 2012 (acórdão recorrido), com o acórdão que o STA proferiu em 14 de Dezembro de 2011, no processo n.º 1072/11 (acórdão fundamento).

Importa, desde logo, apreciar se ocorre ou não a invocada oposição de acórdãos, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão numerosa, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar a questão - cfr. art. 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil.

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em reclamação judicial deduzida contra acto praticado em execução fiscal instaurada em 24/05/2011, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 ⁽¹⁾, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, n.º 1, alínea b), desse diploma legal, 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

- que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma **questão fundamental de direito**;

- que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em **sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA**, pois como se deixou explicado em diversos acórdãos do Pleno desta Secção, designadamente nos acórdãos proferidos em 26/09/2007, no recurso n.º 0452/07, e em 12/12/2012, no recurso n.º 0932/12, a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos previsto no art. 284.º do CPPT passou a depender, para todos os processos instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2004, não só do requisito positivo acima enunciado, como, também, e cumulativamente, do requisito negativo previsto no art.º 152º do CPTA para os recursos para uniformização de jurisprudência, traduzido na exigência de que não se verifique a situação de a decisão recorrida estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

E como tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno desta Secção, relativamente à caracterização da **questão fundamental de direito** 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 essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que 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
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta, e que tal oposição decorra de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Vejamos, então, se no caso ocorrem os enunciados requisitos legais, começando pela verificação da existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma **questão fundamental de direito**.

O presente recurso tem por única base e fundamento a oposição quanto à questão da pertinência legal da audiência prévia no âmbito do pedido de dispensa de prestação de garantia deduzido em processo de execução fiscal, face ao que dispõe o artigo 60º, n.º 1, alínea b), da LGT.

Nesta vertente do julgado, o acórdão recorrido confirmou a sentença que julgara improcedente a reclamação que a executada, ora Recorrente, deduzira contra o acto do órgão de execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia para suspender o processo executivo, por tal pedido não se achar instruído com a necessária prova documental quanto à insuficiência de bens penhoráveis e quanto à falta de responsabilidade do executado nessa insuficiência/inexistência de bens. Improcedência que teve por fundamento, além do mais, a inverificação do invocado vício violação do direito de audiência prévia.

Para o efeito, sufragou-se a orientação perfilhada pelo TCAN em diversos acórdãos, designadamente no que fora proferido em 18/04/2012, no processo n.º 414/11.0BEVIS, o qual, por sua vez, subscrevera a orientação jurisprudencial plasmada no acórdão prolatado pelo STA em 23/02/2012, no processo n.º 59/12, que transcreveu, afirmando que «(...) a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se, salvo o devido respeito por contrária opinião, como um verdadeiro acto administrativo em matéria tributária(...). Razão por que se impunha, em princípio, observar o princípio da participação contido no artigo 60º da LGT.(...)», concluindo que «(...) embora o artigo 60º da LGT não preveja expressamente situações de dispensa do dever de audiência prévia no procedimento tributário para os procedimentos em que há, de forma objectiva e revelada pela lei, urgência na prolação da decisão, cremos que deve apelar-se ao regime contido no Código de Procedimento Administrativo, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «Quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT. (...)

E se é verdade que o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes dizem respeito tem de ser norteadado pelo princípio superior da salvaguarda dos seus direitos ou interesses legítimos na feitura de uma decisão que se deseja correcta, não o é menos que tal exercício não deve criar obstáculos a situações objectivas de urgência legal, razão por que se impõe observar, também nos procedimentos tributários de carácter urgente, a norma que prevê a dispensa de audiência contida no referido artigo 103.º, n.º 1, alínea a), do CPA. (...)

Sempre se dirá, porém, para os que não aceitem a aplicabilidade da referida norma do Código de Procedimento Administrativo, que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, em seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha aqui a função da audiência prévia, pois que seguindo-se uma imediata decisão fica afastada a possibilidade daquele ser surpreendido com diligências instrutórias que só por si justificassem um acto de sentido contrário àquele que aguardava. (...).

É o que resulta, aliás, da regra geral contida no n.º 3 do artigo 60.º da LGT, segundo a qual “tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado”, quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação.(...)».

Já o acórdão fundamento confirmou a sentença que julgara procedente, com fundamento em violação do direito de audição prévia, reclamação deduzida contra despacho de indeferimento de pedido de dispensa de prestação de reforço de garantia para suspensão de execução fiscal. Neste acórdão entendeu-se que «(...) o despacho de indeferimento objecto da presente reclamação qualifica-se como verdadeiro acto administrativo em matéria tributária e não como mero acto de trâmite (...)», decidindo-se que «(...) em face dessa definição como acto administrativo e tratando-se, como se trata, de um acto administrativo definidor de uma situação jurídica que no caso é desfavorável ao contribuinte, impunha-se a sua prévia audição, de acordo com o estatuído nos arts. 100º do CPA e 60º da LGT. Tanto mais que, no caso, a própria recorrente alega que o indeferimento do pedido de dispensa de reforço da garantia se fundamentou na circunstância de o órgão de execução fiscal ter considerado que o pedido não se encontra instruído com todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dita dispensa de prestação do reforço da garantia e por não ter sido apresentada prova da irresponsabilidade do executado pela situação de insuficiência/inexistência de bens.(...)».

Como assim, afigura-se manifesta a oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, por ambos assentarem em situações fácticas idênticas nos seus contornos essenciais e estar em causa o mesmo fundamento de direito (interpretação e aplicação do art. 60º da LGT) e, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente, foi perfilhada solução oposta em cada um dos dois arestos, por decisões expressas e antagónicas.

Concluindo-se pela existência de oposição entre os arestos em causa, cabe, então, apreciar o segundo requisito, isto é, se a decisão impugnada está, porventura, em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, a qual deve transparecer ou do facto de a pronúncia respectiva constar de acórdão assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido, obtidas por unanimidade em todas as formações da Secção.

Ora, a questão jurídica colocada no presente recurso foi já apreciada em julgamento ampliado com a intervenção de todos os juízes Conselheiros em exercício nesta Secção, realizado ao abrigo na norma contida no artigo 148.º do CPTA, e que deu origem ao acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 5/2012, publicado no Diário da República, 1ª Série, n.º 244, de 22/10/2012, nele se decidindo que «(...) independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) - acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar a exercício do direito de audiência (artigo 60.º da LGT) [...]», entendimento que, de resto, já se revelava uniformemente seguido neste Supremo Tribunal (2).

E como se colhe das declarações de voto apostas no referido acórdão e se confirma pela leitura dos recentes acórdãos deste Supremo Tribunal, a actual divergência entre os Juízes Conselheiros em exercício na Secção diz somente respeito ao discurso argumentativo fundamentador da inaplicabilidade da norma contida no art.º 60º da LGT, pois que a orientação por todos assumida é unânime no sentido dessa inaplicabilidade.

Neste contexto, tendo o acórdão recorrido acolhido a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA, o recurso “*sub specie*” carece de um requisito legal de admissibilidade, não podendo passar-se ao seu conhecimento.

4. Face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o presente recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 10 de Abril de 2013. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

(1) Cfr., sobre o tema, o acórdão do Pleno desta Secção, de 26/09/2007, no recurso n.º 0452/07.

(2) Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos pelo STA em 23/02/2012, no processo n.º 059/12; em 09/05/2012, no processo n.º 0446/12; em 23/05/2012, no processo n.º 0489/12; em 20/06/2012, no processo n.º 0625/12, em 11/07/2012, no processo n.º 0665/12, em 7/03/2012, no processo n.º 0185/12, sendo que o Exmo. Senhor Juiz Conselheiro Casimiro Gonçalves, que relatara o acórdão fundamento, reviu a posição que aí assumira, como consta da declaração de voto exarada no mencionado acórdão de 23/05/2012, e relatou o citado acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 5/2012.

Acórdão de 8 de Maio de 2013.

Processo n.º 757/12-50.
 Recorrente: A..., L.^{da}
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

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

1. Notificada do teor do acórdão proferido por este STA em 23.01.2013 nestes autos, que julgou findo o recurso por oposição de acórdãos por si interposto, veio a recorrente A....., Lda, com os demais sinais nos autos, invocar a nulidade daquele acórdão por omissão de pronúncia, com a seguinte fundamentação:

No TCA Sul, e só aí, a recorrente constituiu-se na necessidade de suscitar questão prejudicial junto do TJUE, pois até então não existia razão ou causa para tal.

O TCA não se pronunciou sobre essa questão.

Do mesmo modo, este STA não se pronunciou também sobre a necessidade desse recurso prejudicial, pelo que ocorre a nulidade por omissão de pronúncia do acórdão acima identificado.

Vejamos então se esta argumentação procede.

2. Conforme resulta dos autos, a recorrente deduziu recurso por oposição de acórdãos, invocando oposição entre o acórdão do TCA Sul de 15.07.2009 (fls. 222/230) e o acórdão do TCAN de 14.02.2008 — Processo n.º 0038/1. Braga.

Por acórdão de 23.01.2013, o Pleno desta Secção julgou findo o recurso por inexistência de oposição entre os citados arestos.

Pretende agora a recorrente que, tendo suscitado no TCA Sul questão prejudicial dirigida ao TJUE, deveria este STA ter-se pronunciado sobre tal pedido, sob pena de nulidade por omissão de pronúncia.

Ora, desde já diremos que não ocorre tal nulidade.

Na verdade, este STA não conheceu nem podia legalmente conhecer de tal pedido pela simples razão de que, julgado findo o recurso, após reconhecida a inexistência entre os arestos indicados pela recorrente, ficou esgotado o poder jurisdicional no caso concreto.

A questão poderia ter sido sim suscitada perante o TCA Sul, oportunamente, pois seria aí o local indicado para arguir uma eventual omissão de pronúncia sobre a questão. Não tendo sido esse o caminho seguido e não ocorrendo a oposição de acórdãos, não cabia a este STA pronunciar-se.

4. Nestes termos e pelo que ficou dito, indefere-se a suscitada arguição de nulidade por omissão de pronúncia.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 8 de Maio de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Maria Fernanda dos Santos Maças* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 8 de Maio de 2013.**Assunto:**

Notificação para alegações. Nulidade processual. Princípio do contraditório.

Sumário:

- I — *Tendo havido junção ao processo de documentos com relevo probatório (documentos juntos pela impugnante e PAT) que relevaram para a especificação da matéria de facto julgada provada, impunha-se que a notificação das partes para alegarem sobre esta matéria.*
- II — *Não tendo a recorrente sido notificada das alegações, ocorreu no processo uma omissão susceptível de influir no exame e decisão da causa, determinante de anulação dos pertinentes termos do processo (artigo 201.º do CPC e artigo 98.º, n.º 3 do CPPT).*

Processo n.º 1230/12-50.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrida: A..., S. A.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre, por oposição de acórdãos, do acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, que, por um lado, negou provimento ao recurso que interpôs da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa na presente impugnação judicial (deduzida pela A..., S.A.) de liquidações adicionais de IRC e dos respectivos juros compensatórios, referentes aos exercícios de 1999 a 2001 e, por outro lado, deu parcial provimento ao recurso interposto pela impugnante, julgando procedente a impugnação quer na parte relativa às correcções operadas com referência a quotizações pagas à APETRO, quer nas operadas com referência a pagamentos a não residentes.

Invoca que o acórdão recorrido está em oposição:

- com o acórdão desta Secção do STA, de 2/6/10, proc. n.º 026/10, ao ter julgado que a preterição da formalidade de notificação para alegações, por a Fazenda Pública já ter tido oportunidade de se pronunciar sobre os documentos juntos pela impugnante, não constituía nulidade processual por não influir na decisão da causa;

- com o com o acórdão desta Secção do STA, de 16/1/08, proc. n.º 0381/07, ao ter julgado que não cabia à impugnante a demonstração da qualidade de residente através de certificado emitido pela autoridade fiscal competente do Estado da residência.

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. 978/991) e a recorrida sustentou que não se verifica a invocada oposição (fls. 993/1006).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 1011/1020), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos, em ambas as vertentes assinaladas, 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.

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

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

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, quanto à primeira questão jurídica julgada em oposição com o Acórdão recorrido, o deliberado pelo Acórdão fundamento, do STA de 02/06/2010, proferido no Proc. n.º 026/10, isto é, de que, ainda que a parte tenha tido oportunidade de se pronunciar sobre os documentos juntos pela parte contrária, a omissão de notificação para alegações constitui irregularidade que pode influir na decisão da causa, pelo que constitui nulidade, à face do preceituado no art. 201º n.º 1 do CPC.

3) Se bem que a preterição da formalidade da notificação para alegações só produza nulidade quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa, como, bem, se deliberou no Acórdão fundamento, “O facto de cada uma das partes ter tido oportunidade de se pronunciar sobre os documentos apresentados pela parte contrária, não dispensa as alegações, designadamente porque, enquanto o prazo legal para as partes se pronunciarem sobre documentos apresentados pela parte contrária é o prazo geral de 10 dias [art. 153º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do disposto no art. 2º, alínea e), do CPPT], o prazo para alegações é fixado pelo juiz, podendo estender-se até 30 dias, nos termos do transcrito art. 120º”

4) É que, o articulado das alegações é que é o local próprio para a parte se pronunciar não só sobre a relevância factual, mas também, sobre as ilações jurídicas dos documentos na resolução da causa.

5) Onde, há que convir que, efectivamente, a falta de notificação para alegações quando a parte após a contestação da Fazenda Pública junta documentos aos autos, que se tornaram relevantes para a decisão da causa, pode influir na decisão da causa final, pelo que, constitui nulidade processual.

6) Quanto à segunda questão jurídica julgada em oposição com o Acórdão recorrido, esta também deverá ser decidida no sentido do deliberado pelo Acórdão fundamento, do STA de 16/01/2008, proferido no Proc. n.º 0381/07, isto é, de que à Administração cumpre apenas o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação e, ao invés, cabe ao contribuinte, mesmo antes da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, e quanto à qualidade de residente em Estado com o qual Portugal celebrou Convenção para Evitar a Dupla Tributação, provar a existência dos factos tributários que alega como fundamento do seu direito.

7) É que, está insita à própria Convenção a necessidade da prova da qualidade de residente noutro Estado. E esse ónus da prova compete à recorrente.

À Administração cumpre, apenas, tendo em conta o princípio da legalidade administrativa e em termos correspondentes ao disposto no art. 342º do CC, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação. E, ao invés, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito.

8) Pelo que, contrariamente ao deliberado no Acórdão recorrido não foi só com a Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, que a necessidade de demonstração da residência do beneficiário através de certificado emitido pela autoridade fiscal competente do Estado da residência se impôs na nossa ordem jurídica. Também anteriormente e, por força das regras relativas ao ónus da prova, o contribuinte tinha que provar a qualidade de residente em Estado com o qual Portugal celebrou Convenção para Evitar a Dupla Tributação, logo que accionava a mesma, por estar ínsito à própria Convenção a necessidade da prova da qualidade de residente nesse Estado, não podendo, pois, vir realizar tal prova posteriormente.

Termina pedindo que, concluindo-se no sentido de que existe oposição de julgados, se julgue procedente o recurso, de acordo com a jurisprudência constante dos acórdãos fundamento, revogando-se o acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.5. A recorrida contra-alegou, sustentando a inexistência de oposição de julgados e, se assim não se entender, a confirmação do julgado.

Formulando as Conclusões seguintes:

63º - Por tudo o acima exposto considera a ora Recorrida A..... que não as decisão proferidas no âmbito do Acórdão recorrido são legais não enfermado de qualquer nulidade ou anulabilidade.

64º - No que concerne à alegada oposição entre o Acórdão do STA, 026/10 de 2/06/2010 e o Acórdão recorrido, entende a ora Recorrida A..... que a factualidade de cada uma das situações é distinta.

65º - No Acórdão fundamento está em causa a apresentação de elementos documentais adicionais por parte do recorrido em sede de contestação, sobre os quais o recorrente não teve possibilidade de se pronunciar, e no caso constante do Acórdão recorrido, a AT não contestou a acção interposta pela impugnante, vindo posteriormente invocar que a falta de notificação para alegações lhe preclui o seu direito à defesa.

66º - A factualidade é oposta em ambos os casos, **já que no primeiro caso foi apresentada prova em sede de contestação sobre a qual a outra parte não teve possibilidade de se pronunciar, e no segundo caso, i.e. no caso do Acórdão recorrido, não foi apresentada qualquer prova superveniente tendo a AT, entidade impugnada, vindo posteriormente recorrer da sentença que lhe foi desfavorável com o argumento de que lhe foi negado o direito de pronúncia, quando não apresentou contestação apesar de notificada para o efeito.**

67º - Adicionalmente, é convicção da ora Recorrida que na situação em apreço a ausência de notificação para alegações da a AT não é susceptível de influenciar no exame e na decisão da causa, uma vez que a mesma podia ter contestado os documentos em sede própria e estrategicamente, optou por não apresentar a sua contestação quando foi notificada para o efeito.

68º - Efectivamente, as únicas diligências probatórias ocorridas posteriormente à fase dos articulados, foram de natureza documental e da iniciativa do tribunal e da impugnante, pelo que parece incontornável, na consideração de que a formalidade imposta não constitui um fim em si mesma, que a falta de notificação em questão apenas consubstanciará nulidade se for susceptível de, importando a decisão final, colidir com os direitos das partes, como ressalta do último período da transcrição acima feita.

69º - A FP conforme refere o douto Acórdão recorrido teve oportunidade *“para se pronunciar sobre tal tipo de prova, produzida nos autos, não só lhe foi efectivamente facultada, como a não exerceu, razão por que não é sustentável que as ditas alegações pré-sentenciais lhe eram necessárias para esse mesmo efeito; mas sendo assim e não havendo outro tipo de prova que tenha sido produzida após a oportunidade de produzir o seu articulado, forçoso se impõe concluir, em qualquer caso, a preterição da formalidade em questão não é susceptível de influir no exame ou na decisão da causa, não tendo, nessa medida, quaisquer proveitos invalidantes a coberto do referido art.º201.0 do CPC.”*

70º - Face ao disposto considera a ora Recorrida que a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva só produzem nulidade quando possam influir no exame da decisão em causa.

71º - A falta de notificação para alegações ainda que seja uma irregularidade no processo não pode produzir nulidade face a tudo o exposto, devendo o Acórdão recorrido manter-se.

72º - Quanto à segunda situação de alegada oposição de acórdãos, entende a ora Recorrida que o Acórdão recorrido não enferma de qualquer ilegalidade.

73º - Efectivamente, entende a ora Recorrida que à data dos factos, quer do Acórdão fundamento, quer do Acórdão recorrido a legislação fiscal em vigor, i.e. o artigo 90º do Código do IRC não estabelecia uma obrigação de apresentação de elementos probatórios da não residência do beneficiário do rendimentos antes da retenção na fonte do imposto.

74º - A obrigação de apresentação de elementos probatórios da residência fiscal dos beneficiários à data dos factos, foi introduzida no n.º 3 do artigo 90º do Código do IRC pela lei n.º 32-B/2002 de 30 de Dezembro, passando a ser obrigatória a prova da residência do beneficiário dos pagamentos até à data em que deve ser efectuada a retenção na fonte, sob pena da retenção ser feita à taxa normal.

75° - Por outro lado, ainda na pendência da impugnação judicial apresentada pela ora Recorrida foi ainda introduzido pela Lei 67-A/2007, de 31 de Dezembro, o n.º 6 no artigo 98º do CIRC o qual estabelece que “*Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs. 3 e seguintes do artigo 14º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção*”.

76° - Por outro lado, o n.º 4 do artigo 48º da Lei n.º 67-A/2007/ de 31 de Dezembro dispôs que “**O afastamento da responsabilidade prevista no n.º 4 do artigo 90º e no n.º 6 do artigo 90º-A da Código do IRC, na redacção que lhes foi dada pela presente lei, é aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da mesma, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, excepto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação.**”.

77° - Adicionalmente, a jurisprudência (vide os Acórdãos acima identificados), desde 2004 é unânime do sentido de aceitar como elemento probatório válido documento que comprove a residência do beneficiário ainda que emitido posteriormente à data da retenção, já que tal elemento não é constitutivo do direito.

78° - Termos em que se considera que o Acórdão recorrido não enferma de qualquer vício, pelo que deve ser mantido.

Termina pedindo que se decida pela manutenção do acórdão recorrido.

1.6. O Ministério Público emite douto Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«(...)

Em inteira concordância com o douto despacho de fls. 1011/1019, cujo discurso fundamentador se subscreve, entendemos que se verifica a apontada oposição de acórdãos.

No que concerne à alegada nulidade processual, por omissão de notificação para produzir alegações escritas, revendo posição assumida a fls. 899/902, no TCAS, parece ser de dar provimento ao recurso, no sentido do acórdão fundamento.

De facto, após o curso do prazo da apresentação da contestação foi, officiosamente, ordenada a junção do PAT e a recorrido juntou aos autos cinco documentos com relevo probatório, pelo que se impunha a notificação das partes para alegarem por escrito, nos termos do estatuído no artigo 120º do CPPT.

A circunstância das partes terem tido a oportunidade para se pronunciarem sobre os documentos juntos pela parte contrária não dispensa a notificação para a apresentação das alegações escritas, nomeadamente porque enquanto o prazo legal para as partes e pronunciarem sobre os documentos é o prazo geral de 10 dias, o prazo para alegar por escrito é fixado pelo juiz, podendo ir até 30 dias.

Assim sendo, a omissão da notificação para produzir alegações constitui irregularidade que pode influir no exame e decisão da causa, integrando, pois, nulidade, nos termos do estatuído no artigo 201º/1 do CPC (I) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição revista, II volume, páginas 249, 250 e 295).

Com esta solução parece ficar prejudicado o conhecimento da outra questão atinente à prova da residência do beneficiário dos rendimentos.

De qualquer modo, sempre se adiantará que, a nosso ver, a posição correcta é a sustentada pelo acórdão recorrido.

Efectivamente, à data dos factos tributários a prova tardia da residência no outro Estado contratante não preclui a aplicação dos mecanismos da limitação da retenção, desde que esta haja sido emitida nos termos legais, com identificação dos pagamentos dos pagamentos e do ano em que se efectuam, sendo certo que ainda que não correspondendo ao modelo oficial, atestando os certificados de residência apresentados a residência, e mostrando-se certificados pela autoridade fiscal respectiva, devem os mesmos ser aceites como prova efectiva da residência dessas entidades., conforme jurisprudência dominante deste STA (I) Acórdãos do STA de 2010.12.07 e 2011.06.22, proferidos nos recursos números 1.075/09 e 0283/11, citados no acórdão recorrido e disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Termos em que, julgando-se verificada a oposição de acórdãos, deve dar-se provimento ao recurso, anular-se o acórdão recorrido, baixando os autos ao TT de Lisboa, a fim de ser fixado prazo para alegações das partes, nos termos dos artigos 120º do CPPT, seguindo-se os demais trâmite legais.»

1.7. Corridos os termos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

A) A impugnante exerce a actividade de comércio por grosso, de combustíveis líquidos, sólidos, gasosos e derivados (cfr. fls. 202, dos autos);

B) A impugnante entre 1999 e 2001, era sócia da Associação Portuguesa de Empresas Petrolíferas (APETRO) (documentos juntos de fls. 115 a 119 e 195 a 217, dos autos);

C) Dos estatutos da APETRO consta o seguinte:

“... artigo Nono (Deveres dos associados) São deveres dos associados:

a) Pagar a jóia de admissão de quotas; (...)

Artigo Décimo Quarto (...)

Compete à Assembleia Geral: (...)

i) Fixar e alterar, sob proposta da Direcção, o montante da jóia de admissão e das quotas, que deverão ser proporcionais ao número de votos de cada associado; (...)

Artigo Vigésimo Terceiro (Receitas) Constituem receitas da Associação:

(...) b) As quotas e contribuições dos associados”, (documento junto de fls. 120 a 132, dos autos);

D) Foram emitidas pela APETRO à impugnante os seguintes recibos:

ANO	Nº	Descritivo	Valor
1999	66	Quota 99 (Orçamento Suplementar n.º 1/99).....	556.000\$
2000	98	Quota estatutária 2000.....	2.700.000\$
2000	200031	Q. Suplementar 2º Trim Orçamento 24/11/99.....	1.095.000\$
2000	200012	Q. Suplementar 1º Trim Orçamento 24/11/99.....	1.500.000\$
2000	85	Quota Suplementar IV.....	506.400\$
2000	200046	Q. Suplementar 3º Trim Orçamento 24/11/99.....	1.500.000\$
2000	200054	Q. Suplementar 4º Trim Orçamento 24/11/99.....	1.080.000\$
2001	200104	Quota estatutária 2001.....	13.692,00 €
2001	200112	Quotaparte Pag Estudo à Univ Católica.....	8.357,36 €
2001	200120	Q. Suplementar 1º Trim Orçamento 2001.....	6.733,77 €
2001	200128	Q. Suplementar 2º Trim Orçamento 2001.....	6.733,77 €
2001	200136	Q. Suplementar 3º Trim Orçamento 2001.....	5.985,57 €
2001	200144	Q. Suplementar 4º Trim Orçamento 2001.....	4.489,20 €

E) De documento, intitulado de “Orçamento - Plano para 2000”, da Apetro, consta designadamente o seguinte:

“Quotas estatutárias (pagamento em Fevereiro de 2000) (...)

Quotas suplementares (pagamento em trimestralidades...) (documento junto de fls. 311 a 313, dos autos).

F) De documento, intitulado de “Orçamento - Plano para 2001”, da Apetro, consta designadamente o seguinte:

“Quotas estatutárias (pagamento em Fevereiro de 2000) (...)

Quotas suplementares (pagamento em trimestralidades...) (documento junto de fls. 301 a 303, dos autos);

G) A impugnante foi objecto de acção de fiscalização da Administração Fiscal, conforme Ordem de Serviço n.ºs. 03/01/32, 03/01/33 e 03/01/34 (cfr. fls. 201 dos autos);

H) Da acção de inspecção referida em G), resultou um Relatório de Inspeção Tributária, datado de 11 de Junho de 2003, do qual consta designadamente o seguinte:

“3.1 Exercício de 1999 – IRC

3.1.1. Correções ao lucro tributável

3.1.1.2. Quotizações

O contribuinte incluiu na dedução declarada no campo 237, do quadro 07, da Modelo 22, a quantia de 18.176,20 € (3.644.000\$), correspondente à majoração de 50% das quotizações contabilizadas como custo no valor de 36.352,39 € (7.288.000\$), respeitantes à APETRO-Associação Portuguesa de Empresas Petrolíferas.

Da análise efectuada aos documentos de suporte, verificou-se que o recibo n.º 66, no valor de 556.000\$, não diz respeito a quotas estatutárias, mas sim a uma quota suplementar, para fazer face ao Orçamento desse ano, contrariando assim o disposto no n.º 1, do artigo 40º-A do Código do IRC, o qual estabelece que somente são aceites como custo em 150% as quotizações pagas “em conformidade com os estatutos”. Aceitando-se o custo contabilizado, por configurar um débito de despesas na parte correspondente ao Orçamento aprovado para 1999, procede-se à correcção do lucro tributável referente à majoração do recibo n.º 66, no valor de 1.386,66 € (278.000\$).

3.1.2. Imposto em falta

3.1.2.1. Pagamentos a não residentes

O contribuinte, relativamente aos pagamentos efectuados aos não residentes, identificados no anexo I, acionou a respectiva Convenção para Evitar a Dupla Tributação, sem deter previamente os certificados de residência devidamente emitidos.

A Circular n.º 18/99 que veio sintetizar e harmonizar os procedimentos inerentes para aproveitar das situações - de limitação de imposto ou de não sujeição - previstas nas diversas Convenções Internacionais concretizou no seu ponto 2 o cumprimento impreterível de dois requisitos: o requisito de fundo - que o beneficiário efectivo dos rendimentos seja, tratando-se de imposto liquidado por retenção na fonte, residente na data em que ocorreu o facto constitutivo da obrigação da sua entrega, em

estado Contratante diferente daquele que procedem esses rendimentos; e o requisito formal - que esse beneficiário solicite em tempo oportuno a limitação em formulário próprio, devidamente certificado pelas autoridades tributárias competentes do estado da residência.

A obrigação da retenção na fonte resulta da aplicação do direito interno e não da aplicação da Convenção que em caso algum desobrigaria o substituto tributário de efectuar a retenção sem verificar o cumprimento de ambos os requisitos: de fundo e formal, conforme expressos na Circular 18/99.

Nestes termos, por não ter efectuado a retenção na fonte à taxa de 15%, prevista nas alíneas a) e f), do n.º 2, do artigo 69º do Código do IRC, consoante se trate de royalties ou outras prestações de serviços, é devido imposto (em falta) para 1999, na importância de 33.826,56 €, nos termos do n.º 3 do artigo 28º da Lei Geral Tributária e juros compensatórios pelo atraso de receita devida ao Estado, nos termos do n.º 2, do artigo 91º, do Código do IRC (...)

3.2. Exercício de 2000

3.2.1. Correções ao lucro tributável

O contribuinte incluiu na dedução declarada no campo 237, do quadro 07, da Modelo 22, a quantia de 20.903,12 € (4.190.700\$), correspondente à majoração de 50% das quotizações contabilizadas como custo pelo valor de 41.806,25 € (8.381.400\$), respeitantes à APETRO - Associação Portuguesa de Empresas Petrolíferas (anexo 2).

Da análise efectuada aos documentos de suporte, verificou-se que somente o recibo n.º 98, no valor de 6.733,77 € (1.350.000\$), diz respeito a quotas estatutárias, contrariando assim o disposto no n.º 1, do artigo 40º-A do Código do IRC, que estabelece quais as quotizações aceites como custo em 150%, ou seja m, as pagas “em conformidade com os estatutos”. Como tal, procede-se à correcção do lucro tributável correspondente à majoração dos restantes documentos, no valor de 14.169,35 €.

3.2.2. Imposto em falta

O contribuinte, relativamente aos pagamentos efectuados aos não residentes, identificados no anexo 3, accionou a respectiva Convenção para Evitar a Dupla Tributação, sem deter previamente os certificados de residência devidamente emitidos. (...)

Nestes termos, por não ter efectuado a retenção na fonte à taxa de 15%, prevista nas alíneas a) e f), do n.º 2, do artigo 69º do Código do IRC, consoante se trate de royalties ou outras prestações de serviços, é devido imposto (em falta) para 2000, na importância de 83.159,82 €, nos termos do n.º 3 do artigo 28º da Lei Geral Tributária e juros compensatórios pelo atraso de receita devida ao Estado, nos termos do n.º 2, do artigo 91º, do Código do IRC.

3.3. Exercício de 2001 – IRC

3.3.1. Correções ao lucro tributável

3.3.1.1. Correções ao lucro tributável

3.3.1.1.1. Quotizações

O contribuinte incluiu na dedução declarada no campo 234, do quadro 07, da Modelo 22, a quantia de 22.995,84 €, correspondente à majoração de 50% das quotizações contabilizadas como custo pelo valor de 45.991,67 €, respeitantes à APETRO - Associação Portuguesa de Empresas Petrolíferas (anexo 4, quadro 1).

Da análise efectuada aos documentos de suporte, verificou-se que somente a factura n.º 200104, no valor de 13.962 €, diz respeito a quotas estatutárias, contrariando assim o disposto no n.º 1, do artigo 41º do Código do IRC, que estabelece quais as quotizações aceites como custo em 150%, ou sejam, as pagas “em conformidade com os estatutos”. Como tal, procede-se à correcção do lucro tributável correspondente à majoração (não aceite) dos restantes documentos, no valor de 16.149,84 €. (...)

3.3.1.2 Imposto em falta

3.3.1.2.1. Pagamentos a não residentes

O contribuinte, relativamente aos pagamentos efectuados aos não residentes, identificados no anexo 5, accionou a respectiva Convenção para Evitar a Dupla Tributação, sem deter previamente os certificados de residência devidamente emitidos. (...)

Nestes termos, por não ter efectuado a retenção na fonte à taxa de 15%, prevista nas alíneas a) e e), do n.º 2, do artigo 80º do Código do IRC, consoante se trate de royalties ou outras prestações de serviços, é devido imposto (em falta) para 2001, na importância de 650.097,85 €, nos termos do n.º 3 do artigo 28º da Lei Geral Tributária e juros compensatórios pelo atraso de receita devida ao Estado, nos termos do n.º 2, do artigo 106º, do Código do IRC.” (documento junto de fls. 195 a 217, dos autos);

I) Do Relatório de Inspeção Tributária referido em H) resultaram as seguintes correcções:

1. Correções à matéria tributável – IRC

a. 1999; € 1.785,70

b. 2000; € 14.169,35

c. 2001; € 20.296,55

2. Imposto em falta - retenções na fonte de IRC

a. 1999; € 33.826,56

b. 2000; € 83.159,82

c. 2001; € 650.097,85 (cfr. fls. 197, dos autos)

J) No âmbito da acção de inspecção referida em G), foram colhidos os elementos dos seguintes pagamentos, feitos pela impugnante, e as datas dos certificados de residência relativos às entidades a quem foram feitos:

ANO	Beneficiária (não residente) do rendimento	Tipo de Rendimento	Valor do Rendimento	Imposto retido pela impugnante	Data do certificado de residência
1999	B... Research & Engineering	Royalties	38.574.490\$	3.857.449\$	02-05-2000
1999	C... Air International Limited	Prestação de Serviços	4.918.434\$	0\$	25-05-1999
1999	D...	Prestação de Serviços	6.654.171\$	0\$	03-08-1998
					03-08-1999
					03-08-2000
					03-08-2001
					03-08-2002
					03-08-2003
					03-08-2004
					03-08-2005
1999	E...	Prestação de Serviços	2.205.108\$	0\$	Não apresentado.
1999	C... Petroleum Com-pany	Prestação de Serviços	3.044.042\$	0\$	Não apresentado.
2000	B... Research & Engineering	Royalties	52.087.787\$	5.208.779\$	14-03-2001
2000	B... Mobil Aviation International	Prestações de serviços	2.637.644\$	0\$	18-04-2000
2000	F... 011 Française	Prestações de serviços	4.432.827\$	0\$	09-05-2001
2000	G...	Prestações de serviços	9.574.838\$	0\$	27-04-2001
2000	C... Petroleum Com-pany	Prestações de serviços	847.576\$	00\$	13-03-2001
2000	F... INTL Aviation & Marine	Prestações de serviços	23.927.263\$	0\$	Não apresentado.
2000	H...	Prestações de serviços	789.944\$	0\$	Não apresentado.
2000	D...	Prestações de serviços	6.989.904\$	0\$	03-08-1998
2001	B... Research & Engineering	Royalties	34.808.901\$	3.480.896\$	06-02-2002
2001	C... Cordinator Center	Prestações de serviços	295.116.888\$	0\$	20-12-2001
2001	C... SAF	Prestações de serviços	2.000.269\$	0\$	11-12-2001
2001	B... Mobil Petrol & ChemBVDA-HE	Prestações de serviços	316.151.068\$	0\$	20-12-2001
2001	B... Mobil Ref & Suplly	Prestações de serviços	470.537\$	0\$	Não apresentado.
2001	I...	Prestações de serviços	8.328.994\$	0\$	Não apresentado.
2001	F... Oil BV Netherlands	Prestações de serviços	96.574\$	0\$	Não apresentado.
2001	B... Mobil Marine Fueis Ltd	Prestações de serviços	12.690.491\$	0\$	Não apresentado.
2001	B... Mobil Aviation International	Prestações de serviços	72.924.284\$	0\$	Não apresentado.
2001	D...	Prestações de serviços	4.038.493\$	0\$	Não apresentado.

(documento junto a fls. 219, 221, 222, 224 e 225, dos autos);

K) Foram emitidas, a 26 de Junho de 2003, pela Administração Fiscal as seguintes liquidações de IRC, em nome da impugnante:

Nº de liquidação	Exercício	Valor
8310012818	1999	€ 808,40
8310012819	2000	€ 5.687,66
8310012820	2001	€ 7.637,99

(documentos juntos de fls. 314 a 317, do processo administrativo);

L) Foram emitidas, a 20 de Agosto de 2003, pela Administração fiscal as seguintes liquidações de IRC, em nome da impugnante:

Nº de liquidação	Exercício	Valor
6420001771 (retenção na fonte)	1999	€ 43.322,87
6420001772 (retenção na fonte)	2000	€ 99.366,95
6420001773 (retenção na fonte)	2001	€ 741.105,43

(documentos juntos de fls, 318, 321 e 323, do processo administrativo)

M) A impugnante efectuou o pagamento, dentro do prazo para pagamento voluntário, das liquidações 830012818, 830012819, 830012820, a 12 de Agosto de 2003, e das liquidações, 6420001772

e 6420001773, a 6 de Outubro de 2003 (documentos juntos de fls. 319 a 323, do processo administrativo);

N) A presente impugnação deu entrada neste Tribunal a 10 de Novembro de 2003 (carimbo aposto a fls. 1 dos autos);

O) Por despacho de 12 de Março de 2004, do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, foram parcialmente revogadas as liquidações impugnadas, na parte relativa às correcções respeitantes a encargos não devidamente documentados, (documento junto a fls. 465, do processo administrativo);

P) Por despacho de 22 de Novembro de 2006, do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, foram parcialmente anuladas as liquidações em crise, mantendo-se as seguintes correcções (e respectivos juros compensatórios):

Entidade	Correcção efectuada		
	1999	2000	2001
C... Cordinator Center.....			220.805,53
C... Petroleum Company.....	2.277,54	634,15	
C... SAF.....			1.496,58
C... Air International Limited.....	3.679,96		
B... Mobil Aviation International.....		1.973,48	54.561,72
B... Mobil Ref & Suplly.....			352,05
B... Research & Engineering.....	9.620,44	12.990,64	8.681,32
B... Mobil Marine Fuels Ltd.....			9.494,99
B... Mobil Petrol & Chem BVDA-HE.....			236.543,23
D.....	4.978,63	5.229,83	3.021,59
H.....		591,03	
F... INTL Aviation & Marine.....		17.902,30	
F... Oil BV Netherlands.....			72,26
F... oil Française.....		3.316,63	
G.....		7.163,86	
E.....	1.649,85		
L.....			6.231,73

(documento junto a fls. 702 a 710, dos autos)

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 17/1/2012 (fls. 904/929), invocando a recorrente que o mesmo, ao ter julgado que a preterição da formalidade de notificação para alegações, por a Fazenda Pública já ter tido oportunidade de se pronunciar sobre os documentos juntos pela impugnante, não constituía nulidade processual por não influir na decisão da causa, está em oposição com o acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do STA, em 2/6/10, proc. n.º 026/10, e

ao ter julgado que não cabia à impugnante a demonstração da qualidade de residente através de certificado emitido pela autoridade fiscal competente do Estado da residência, está em oposição com o com o acórdão da mesma Secção do STA, de 16/1/08, proc. n.º 0381/07.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 3/7/2012 (fls. 1010 a 1020) o Exmo. relator do acórdão recorrido considerou verificada a apontada oposição de acórdãos, quanto às duas questões suscitadas. Mas porque tal decisão do relator 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 – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, (1) importa, então, averiguar se tal oposição de acórdãos se verifica.

3.2. Sendo 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, 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 (0 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.

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar em primeiro lugar se se verifica, ou não, a suscitada oposição de acórdãos quanto às questões em apreciação:

- a de saber se não constitui nulidade processual a omissão de notificação da Fazenda Pública para produzir alegações escritas por esta ter tido oportunidade de se pronunciar sobre os documentos juntos pela impugnante;

- a de saber se cabia à impugnante a demonstração da qualidade de residente através de certificado emitido pela autoridade fiscal competente do Estado da residência.

4.1. Vejamos, então, a primeira dessas questões.

Refira-se, desde já, que, tal como se diz no despacho do Exmo. Relator, apesar de as conclusões da recorrente não apontarem questão que tenha sido decidida de forma oposta entre o acórdão recorrido e os acórdãos fundamento (tais conclusões referem apenas, de forma genérica e abstracta, que se verificam os pressupostos que legitimam o presente recurso por oposição de acórdãos), na respectiva motivação, a recorrente não deixa de esgrimir razões, em concreto, que aponta como decididas de forma oposta pelos acórdãos recorrido e fundamento.

Assim:

Constata-se, no caso dos autos:

- A impugnante deduziu a presente impugnação, tendo junto com a respectiva Petição Inicial 17 documentos (cfr. fls. 280 e ss.).

- Admitida liminarmente a impugnação e notificada a Fazenda Pública para contestar (cfr. despacho de 20/11/2003, a fls. 276) nem houve contestação nem a mesma Fazenda Pública remeteu a Tribunal, por sua iniciativa, o processo administrativo pertinente.

- Após ter sido junto requerimento da impugnante informando que fora notificada da revogação parcial da liquidação e que, ainda assim, mantinha a presente impugnação judicial, foi, então, officiosamente ordenado (fls. 280) que se solicitasse o PAT, o qual foi remetido em 22/6/2004, (cfr. fls. 285) tendo a sua junção sido notificada à impugnante, com cópia da informação de fls. 465 e ss. dele constante (versando a revogação parcial).

- Por despacho de 8/11/2004 (fls. 287) ordenou-se a notificação da impugnante para indicar os factos a que pretendia inquirir as testemunhas arroladas nos autos e, face à indicação por parte da impugnante, foi, em 4/1/2005, proferido despacho (fls. 291) considerando desnecessária a produção de prova testemunhal, ao que a impugnante, notificada, informou nada ter a opor, requerendo concomitantemente, a junção de 5 documentos (fls. 294).

- Por despacho de 22/2/2005 foi ordenada a notificação da Fazenda Pública da junção de tais documentos e por despacho de 1/4/2005 foi ordenado que, decorridos 120 dias, fosse aberta Vista ao MP, no seguimento da qual veio a ser emitido o respectivo Parecer.

- A sentença veio a ser proferida sem que se tivesse ordenado a notificação das partes para alegarem.

E a Fazenda Pública invoca que a falta de notificação para alegações preclui o seu direito à defesa de se pronunciar sobre elementos juntos com a Petição Inicial.

Ora, o acórdão recorrido refere a este respeito:

«(...) a FPública acusa a decisão recorrida de vício de forma, que importa a sua nulidade, decorrente da circunstância de a não ter notificado, antes da prolação da decisão aqui sindicada para, querendo, produzir alegações pré-sentenciais, em 1ª instância.

- Antes do mais importa realçar, aqui, que, no caso que aqui nos ocupa, não foi produzida prova testemunhal.

- Ora, o art. 120º, do CPPT, que a recorrente acusa de afrontado, dispõe que “Finda a produção de prova, ordenar-se-á a notificação aos interessados para alegarem por escrito no prazo fixado pelo juiz, que não será superior a 30 dias”.

- Sendo certo que a violação de tal comando consubstancia a preterição de uma formalidade legal, ela, por que não estabelecida como nulidade “a se” e principal, consubstanciará uma nulidade secundária, nos termos do art. 201º do CPC, aplicável por força do art. 2ºe), do CPPT - como, aliás, expressamente, o reconhece a recorrente no art. 5º, das suas alegações -, desde que tal violação da imposição legal seja susceptível de influir no exame ou na decisão da causa.

- Doutrina o Cons. JLSousa (I) Cfr. CPPT, anotado, 2006, Vol. I, 856), nesta matéria, que «Em todos os casos em que o juiz não conhecer imediatamente do pedido, nos termos do art. 113º, haverá lugar à notificação dos interessados para alegarem, independentemente de se terem efectivamente realizado diligências de prova (poderá suceder que as diligências de prova que se pretendia realizar, se tenham tornado inviáveis). Na verdade, não se prevendo, nos casos em que não há lugar ao conhecimento imediato do pedido, outra possibilidade de o impugnante se pronunciar sobre excepções que eventualmente sejam invocadas pelo representante da Fazenda Pública, serão as alegações a peça processual adequada para o impugnante se pronunciar sobre elas.”

- Com o devido respeito, é doutrina que se tende a não aceitar, na medida em que se reporte a produção de prova diversa da prova testemunhal, já que se nos afigura que será relativamente a esta, e apenas a esta, que, cumpridas as regras procedimentais impostas pela ordem jurídica, as partes litigantes carecerão da possibilidade de produzirem alegações para, assim se pronunciarem sobre as decorrências da audiência de julgamento.

- E que, tendo as partes, necessariamente, de verter as suas posições, de acção de defesa e, nesta, por impugnação ou por excepção, nos seus respectivos articulados permitidos, por regra, por lei e que, são, como se sabe, a petição inicial e a resposta, não se vislumbra, sequer, como poderá a FP, fora dos mesmos, invocar qualquer matéria de excepção, salvo se superveniente mas, ainda assim, injustificável da necessidade do facultar da produção de alegações, para sobre elas se pronunciar; já que essa faculdade não pode deixar de ser conferida à parte contrária, em articulado autónomo, ao abrigo do princípio do contraditório.

- Como quer que seja e mesmo para quem entenda que tal regime é extensível aos casos, como o vertente, em que não se tenha conhecido do pedido ao abrigo do art. 113º, do CPPT, mas em que, por outro lado, as únicas diligências probatórias ocorridas posteriormente à fase dos articulados, foram de natureza documental e da iniciativa do tribunal e da impugnante, ainda assim e na linha da transcrita doutrina, parece incontornável, na consideração de que a formalidade imposta não constitui um fim em si mesma, que a violação do artigo em questão apenas consubstanciará nulidade se for susceptível de, importando à decisão final, colidir com os direitos das partes, como ressalta do último período da transcrição acima feita.

- Ora, no caso que aqui nos ocupa, os documentos que foram juntos pela impugnante foram notificados à recorrente FP para, querendo, exercer o contraditório;

Por outro lado, o PA, junto por iniciativa do tribunal, para além de ser documentação que se encontrava na disponibilidade da FP, apenas o foi porque, ela mesma, notificada para tal fim, lhe não deu acatamento.

- Ou seja, a oportunidade da FP para se pronunciar sobre tal tipo de prova produzida nos autos, não só lhe foi efectivamente facultada, como a não exerceu, razão por que não é sustentável que as ditas alegações pré-sentencias lhe eram necessárias para esse mesmo efeito; mas sendo assim e não havendo outro tipo de prova que tenha sido produzida após a oportunidade de produzir o seu articulado, forçoso se impõe concluir que, em qualquer caso, a preterição da formalidade em questão não é susceptível de influir no exame ou na decisão da causa, não tendo, nessa medida, quaisquer efeitos invalidantes a coberto do referido art. 201º, do CPC.»

Daqui resulta, portanto, que no acórdão se entendeu, por um lado, só em relação à produção de prova testemunhal as partes litigantes carecerão da possibilidade de produzirem alegações para se pronunciarem sobre as decorrências da audiência de julgamento e, por outro lado, mesmo que se entendesse que tal possibilidade se estende aos casos em que não se tenha conhecido do pedido ao abrigo do art. 113º do CPPT e em que as únicas diligências probatórias ocorridas posteriormente à fase dos articulados hajam sido de natureza documental e da iniciativa do tribunal e da impugnante, não é de admitir aquela mesma possibilidade (produção de alegações) pois que a violação da norma em questão apenas consubstanciará nulidade se for susceptível de, importando à decisão final, colidir com os direitos das partes.

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento relevaram as seguintes ocorrências processuais, nele especificadas:

- Constata-se «que a Câmara Municipal do Seixal juntou aos autos, com a sua contestação, os documentos que constam de fls. 86 a 137, para além de juntar o processo instrutor, junções estas de essa que foi dado conhecimento à Oponente (fls. 138).

- Em seguida, no que aqui interessa, foram praticados os seguintes actos:
 - foi ordenado o cumprimento do art. 121º do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 211º, n.º 1, do mesmo Código (fls. 143);
 - o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada emitiu parecer no sentido da procedência da oposição (fls. 142-144);
 - a Oponente apresentou um requerimento e juntou aos autos dois pareceres (fls. 146-295);
 - o requerimento referido foi notificado à Câmara Municipal do Seixal (fls. 298), que se pronunciou sobre ele, terminando a requerer que o Tribunal levasse a cabo o que a Requerente entendia necessário para reenvio prejudicial para o TJCE, se o Tribunal entendesse dever fazê-lo (fls. 299 a 308 e seguintes);
 - a Oponente pronunciou-se sobre o requerido pela Câmara Municipal do Seixal, requerendo que esta fosse notificada para apresentar cópia do estudo financeiro que fundamenta o valor da taxa em causa (fls. 310-313);
 - este requerimento foi deferido por despacho que consta de fls. 314;
 - notificada para juntar aquela cópia, a Câmara Municipal do Seixal requereu prorrogação de prazo (fls. 316) e acabou por vir informar que esse estudo não foi encontrado e defendendo que o estudo não havia sido «incorporado no procedimento, uma vez que só com a entrada em vigor da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais) se tornou obrigatória a fundamentação económico-financeira do valor das taxas» (fls. 322-323);
 - a Oponente foi notificada desta peça processual (fls. 325);
 - foi aberta vista ao Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, que manteve a posição previamente assumida (fls. 326);
 - foi proferida sentença (fls. 327 e seguintes).»

E perante estas ocorrências processuais entendeu-se no acórdão fundamento, como desde logo decorre do respectivo sumário, que, se depois da apresentação da contestação, forem juntos ao processo documentos e forem obtidas informações com potencial relevo probatório, que podem ser relevantes para a decisão final, impõe-se que se conceda às partes a possibilidade de alegarem sobre esta matéria, nos termos do art. 120º do CPPT, não só sobre a relevância factual que podem ter os factos apurados, mas também sobre as ilações jurídicas que daí se podem retirar.

E mais se considerou que o facto de cada uma das partes ter tido oportunidade de se pronunciar sobre os documentos apresentados pela parte contrária, não dispensa as alegações, designadamente porque, enquanto o prazo legal para as partes se pronunciarem sobre documentos apresentados pela parte contrária é o prazo geral de 10 dias [art. 153º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do disposto no art. 2º, alínea e), do CPPT], o prazo para alegações é fixado pelo juiz, podendo estender-se até 30 dias, nos termos daquele art. 120º, sendo que a omissão de notificação para alegações constitui irregularidade que pode influir na decisão da causa, pelo que constitui nulidade, à face do preceituado no art. 201º, n.º 1, do CPC.

4.3. Ora, atenta a factualidade dos autos e aquela factualidade circunstancial que, nesta matéria, relevou em sede do acórdão fundamento, concluímos que, efectivamente, o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, tendo por base idênticas circunstâncias factuais (junção de prova documental depois dos articulados, sobre a qual as partes no processo tiveram oportunidade de se pronunciar), adoptaram solução jurídicas distintas e diversas quanto à não concessão do direito a alegações em primeira instância: enquanto o acórdão fundamento considerou estarmos perante uma nulidade (que declarou), o acórdão recorrido decidiu que tal não era susceptível, em concreto, de ter influência no exame e na decisão da causa, não se verificando, nessa medida, os pressupostos legais das nulidades secundárias impostos pelo art. 205º do CPPT.

E não colhe a alegação da recorrida no sentido de que inexistente a dita oposição de acórdãos, dado que no caso «não foram juntos pela ora Recorrida documentos supervenientes nos autos, os mesmos já se encontravam na posse da AT e esta já tinha conhecimento deles».

Na verdade, como acima se deixou dito, a identidade substancial das situações fácticas pressuposta para a ocorrência de oposição de soluções jurídicas, deve ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

E no caso verifica-se essa identidade na subsunção às mesmas normas legais.

5. Importa, portanto, conhecer de fundo, ou seja, apreciar se constitui nulidade processual a omissão de notificação da Fazenda Pública para produzir alegações escritas por ter tido oportunidade de se pronunciar sobre os documentos juntos pela impugnante.

E adianta-se desde já, cremos que é de manter a jurisprudência constante do acórdão fundamento.

Na verdade, como ali se refere, os arts. 113º, n.º 1, 120º e 121º do CPPT, estabelecem o seguinte: Artigo 113º - Conhecimento imediato do pedido

«1 - Junta a posição do representante da Fazenda Pública ou decorrido o respectivo prazo, o juiz, após vista ao Ministério Público, conhecerá logo o pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários.

2 - (...)»

Artigo 120º - Notificação para alegações

«*Finda a produção da prova, ordenar-se-á a notificação dos interessados para alegarem por escrito no prazo fixado pelo juiz, que não será superior a 30 dias.*»

Artigo 121º - Vista do Ministério Público

«*1 – Apresentadas as alegações ou findo o respectivo prazo e antes de proferida a sentença, o juiz dará vista ao Ministério Público para, se pretender, se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais.*

2 – Se o Ministério Público suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido, serão ouvidos o impugnante e o representante da Fazenda Pública.»

No caso a impugnante juntou documentos com a respectiva Petição Inicial e apesar de a Fazenda Pública não ter apresentado contestação nem ter remetido a Tribunal, por sua iniciativa, o processo administrativo, foi oficiosamente ordenada a remessa deste (cfr. fls. 280), tendo sido remetido em 28/4/2004 (cfr. fls. 285) e tendo a sua junção sido notificada à impugnante.

Ora, tendo havido junção ao processo de documentos com relevo probatório (como é o caso dos documentos juntos pela impugnante e do PAT), os quais relevaram para a especificação da matéria de facto julgada provada, impunha-se que se concedesse às partes a possibilidade de alegarem sobre esta matéria, não só sobre a relevância factual que podem ter os elementos em questão, mas também sobre as ilações jurídicas que daí se podem retirar.

É que, por um lado, e ao invés do entendimento apontado no acórdão recorrido, não vemos razões legais para limitar as alegações aos casos de produção de prova testemunhal.

Mas, por outro lado e como, igualmente, se diz no acórdão fundamento, «*O facto de cada uma das partes ter tido oportunidade de se pronunciar sobre os documentos apresentados pela parte contrária, não dispensa as alegações, designadamente porque, enquanto o prazo legal para as partes se pronunciarem sobre documentos apresentados pela parte contrária é o prazo geral de 10 dias [art. 153º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do disposto no art. 2º, alínea e), do CPPT], o prazo para alegações é fixado pelo juiz, podendo estender-se até 30 dias, nos termos do transcrito art. 120º.*».

Também nos acórdãos desta Secção do STA, de 11/3/2009 e de 28/3/2012, respectivamente, nos procs. n.º 01032/08 e n.º 062/12, ficou consignado que «*a junção do processo administrativo impõe que, em regra, se tenha de passar à fase das alegações, não podendo haver conhecimento imediato do pedido, sob pena de violação do princípio do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes (artigos 3º, n.º 3, do CPC e 98º do CPPT).*».

E o Cons. Jorge Lopes de Sousa igualmente salienta que «*No caso de se estar perante uma situação em que deva ocorrer o conhecimento imediato, designadamente se forem juntos documentos pelas partes após a contestação, não pode dispensar-se a notificação das partes para alegações, a fim de se poderem pronunciar sobre a relevância desses documentos para a decisão da causa.*

Mesmo que, na sequência da junção de documentos por cada uma das partes, a parte contrária tenha sido notificada da junção e se tenha pronunciado, não pode dispensar-se a notificação das partes para alegações ...». (2)

Aliás, o mesmo autor também acrescenta (3) que, nos casos em que o representante da Fazenda Pública contestar, sendo obrigatória a junção do processo administrativo, que deverá conter informações oficiais [arts. 111º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPPT], que são um meio de prova (art. 115º, n.º 2), em regra não poderá haver conhecimento imediato do pedido, tendo de passar-se à fase de alegações, mesmo que não haja outra prova a produzir, por imperativo do princípio do contraditório (art. 3º, n.º 3, do CPC), pois só assim se torna possível evitar que a administração tributária usufrua de um privilégio probatório especial na instrução do processo e se confere aos princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais uma verdadeira dimensão substantiva (art. 98º da LGT).

Não encontramos razões para divergir deste entendimento (que foi o acolhido no acórdão fundamento) e que cremos ser o que decorre da lei. E consequentemente concluímos que no caso dos autos, não tendo a recorrente sido notificada das alegações, ocorreu no processo uma omissão susceptível de influir no exame e decisão da causa, o que determina a anulação da sentença nos termos do art. 201º do CPC e art. 2º, alínea e), do CPPT, que tem como consequência a anulação dos termos processuais subsequentes, segundo o disposto no art. 98º, n.º 3, do CPPT.

O acórdão recorrido sofre, portanto, do invocado erro de julgamento, procedendo as Conclusões do recurso.

6. E, face ao sentido da decisão quanto a esta questão, fica prejudicado o conhecimento da outra questão (atinentes à prova da residência do beneficiário dos rendimentos) relativamente à qual foi igualmente invocada oposição de acórdãos com o aresto desta Secção do STA, de 16/1/08, proc. n.º 0381/07.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em:

- julgar verificada a invocada oposição de acórdãos;
 - dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, quanto à primeira questão colocada, revogar o acórdão recorrido, anular a sentença proferida e ordenar a baixa dos autos ao TT de Lisboa, a fim de ser fixado prazo para alegações das partes, nos termos do art. 120º do CPPT, seguindo-se os demais trâmites legais.

- julgar prejudicada, face ao sentido da decisão, a apreciação da questão atinente à prova da residência do beneficiário dos rendimentos.

Custas pela recorrida, que contra-alegou.

Lisboa, 8 de Maio de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão*.

(¹) 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».

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).

(²) Ob. cit., volume II, p. 298 (nota 8 ao art. 120º).

(³) Ibidem, nota 3 ao art. 113º, p. 249).

Acórdão de 8 de maio de 2013.

Assunto:

Direito de audiência prévia anteriormente à decisão sobre dispensa de garantia (artº 60º da LGT). Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos. Jurisprudência recentemente consolidada.

Sumário:

- I — Os recursos por oposição de acórdãos, em matéria tributária, entrados posteriormente a 1 de janeiro de 2004, exigem os seguintes requisitos:*
- a) Existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;*
 - b) A decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.*
- II — Sendo a mais recente jurisprudência consolidada deste STA no sentido de que, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no artº. 60º da LGT, e tendo o acórdão recorrido seguido esta jurisprudência, não ocorre este requisito para que se possa conhecer de tal recurso, pelo que este tem de ser julgado findo.*

Processo n.º 1410/12-50.

Recorrente: A. ..., L.^{da}

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho.

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

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

I. A. ..., com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão do TCAN, proferido em 18.04.2012 (v. fls. 622/676), por oposição com o acórdão deste STA, de 14.12.2011 – Processo n.º 01072/11

(junto a fls. 686/696) na parte relativa à dispensa de audiência prévia no caso de pedido de dispensa de garantia.

II. Admitido o recurso, recorrente e recorrida produziram alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos, tendo, por despacho de fls. 747/450, sido julgada verificada tal oposição.

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

A) A questão fundamental de direito que, no modesto entender da A..., se encontra decidida no Acórdão recorrido em oposição com o anteriormente decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão de 14.12.2011, proferido no processo n.º 01072/11 e disponível em www.dgsi.pt (doravante, “*Acórdão fundamento*”), radica na obrigatoriedade - ou não - da observância do direito de audiência do contribuinte em momento prévio ao indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

B) O que, em síntese importará esclarecer é a mais acertada interpretação dos artigos 60º n.º 1, alínea b), da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 45º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”): se os mencionados artigos devem ser interpretados de forma a permitir-se a não observância do direito de audiência prévia nas situações de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

C) No Acórdão de que ora se recorre, considerou o Tribunal a quo que, consubstanciando a decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia um ato administrativo em matéria tributária e sendo-lhe aplicável o regime da participação previsto para os procedimentos tributários contido no artigo 60.º da LGT, este mesmo regime da participação do interessado não deverá ser observado nas situações de indeferimento de pedidos de dispensa de prestação de garantia.

D) Para tanto, o Tribunal a quo estriba-se, por um lado, numa aplicação subsidiária do regime previsto no Código de Procedimento Administrativo, em particular no respetivo artigo 103º, n.º 1, alínea a), que possibilita a dispensa da audiência prévia nos procedimentos administrativos quando a decisão seja urgente, defendendo ser esse o caso de um pedido de dispensa de prestação de garantia;

E) E, por outro lado, na consideração de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão de dispensa de prestação de garantia e apresenta prova do que por si vem alegado consubstancia, em si mesmo, a audiência prévia desse interessado, pelo que não haveria que renovar ou duplicar essa audiência.

F) Na esteira do Acórdão fundamento, a A... não concorda com o entendimento sustentado pelo Acórdão recorrido, considerando que se impõe a prévia audiência do interessado nas situações em que se indefere um pedido de dispensa de prestação de garantia.

G) Não parece ser legalmente admissível recorrer a uma possibilidade de dispensa de audiência prévia prevista ou (i) num regime de aplicação supletiva (in casu, o regime previsto no CPA) ou (ii) num regime criado ad hoc (em concreto, um regime resultante da consideração de que o requerimento de dispensa de garantia, por dever ser fundamentado e instruído com prova, consubstancia, em si, a audiência prévia do interessado), quando a própria Lei Geral Tributária não se mostra omissa quanto à matéria.

H) A alínea b) do n.º 1 do artigo 60º da LGT, em concretização do postulado pelo artigo 267º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), prevê expressamente o exercício do «*direito de audiência antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições*» apresentados pelos contribuintes - como sucede, precisamente, nas situações em que ocorre o indeferimento, pela Administração Fiscal, de um pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado pelo contribuinte -, e os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 60º da LGT vêm indicar, perentoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audiência prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

I) Ao fazer-se apelo a um regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (ou mesmo a um regime que decorre da interpretação de que a própria petição desempenha já o papel de audiência prévia) para justificar a possibilidade de dispensa de audiência prévia no caso, está-se, em bom rigor, a revogar semelhante disposição da Lei Geral Tributária, aditando-lhe outras possibilidades de dispensa de audiência prévia, que o legislador fiscal manifestamente não consagrou.

J). A aplicação do Código de Procedimento Administrativo às relações jurídico-tributárias, nos termos do disposto na alínea c) do artigo 2º da LGT, mostra-se de caráter supletivo: é a Lei Geral Tributária que se aplica em primeira linha à solução das questões postas ao intérprete-aplicador, só sendo legítimo o recurso aos restantes diplomas enunciados no artigo 2º da LGT em caso de lacuna da mesma Lei.

K). A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audiência prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal - como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de

garantia - seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final - cf. artigo 60º, n.º 1, alínea b), da LGT., prevendo, de igual modo, expressamente, que essa audição prévia ao indeferimento seja dispensada nas situações em que a decisão final for favorável à pretensão do contribuinte - cf. artigo 60º, n.º 2, da LGT.

L). A Lei Geral Tributária - insista-se - é expressa e clara quanto à necessidade de realização de audição prévia ao indeferimento de uma petição e às situações em que tal audição poderá ser dispensada - em que não se incluiu o pedido de dispensa de prestação de garantia.

M). Ainda que se aceitasse a aplicação subsidiária da possibilidade de dispensa de audiência prévia, prevista no CPA para os casos em que a decisão se mostra urgente, às situações de indeferimento de pedido de dispensa de garantia - no que não se concede -, sempre importará notar que a urgência da decisão invocável para justificar esta dispensa de audiência prévia em procedimentos administrativos «*não são razões ligadas com a necessidade de cumprimento do prazo legal de conclusão do processo ou com a necessidade de prevenir o aparecimento de atos tácitos que podem ser invocadas para justificar o preenchimento do pressuposto da urgência da decisão*» - cf. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, op cit.

N). A urgência da decisão deverá ser justificada e fundamentada por referência à situação material existente, devendo resultar objetivamente do ato e das suas circunstâncias (cfr., neste sentido, Ac. STA de 28-05-2002, proc. 048378, disponível em www.dgsi.pt), não já por referência à situação procedimental de cumprimento de determinado prazo estipulado para a conclusão do procedimentos, que vem a ser, afinal, a justificação em que se escuda o Tribunal a quo para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado a todos e quaisquer pedidos de dispensa de prestação de garantia de âmbito jurídico-tributário.

O). O entendimento pugnado pelo Acórdão recorrido de aplicação subsidiária do regime de dispensa de audiência prévia, contido no Código de Procedimento Administrativo para as situações em que a decisão se revela urgente, aos pedidos de dispensa de prestação de garantia apresentados pelos contribuintes à Administração Tributária não poderá colher.

P). Igualmente não poderá colher o entendimento do Tribunal a quo de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respetivos elementos de prova documental, desempenhe a função de audição prévia do contribuinte!

Q). Se assim fosse, em todas as situações de apresentação de um pedido de dispensa de prestação de garantia ou mesmo em todas as situações de apresentação de um qualquer pedido ou petição devidamente fundamentado e instruído com prova documental à Administração Tributária, teria de se aplicar esta interpretação de que semelhante petição inicial daquele procedimento jurídico-tributário já desempenhava o papel de audição prévia, pelo que os contribuintes, sempre que apresentassem petições devidamente fundamentadas e instruídas com prova documental, não teriam a possibilidade de, previamente ao respetivo indeferimento pela Administração Tributária, virem participar na formação da decisão final e, assim, virem obviar a eventuais erros por parte da Administração e contribuir para o cabal esclarecimento dos factos.

R). A regra de não duplicação da audição prévia prevista no n.º 3 do artigo 60º da LGT supõe, precisamente, que os contribuintes tenham sido ouvidos sobre aqueles factos numa fase prévia à liquidação (por exemplo, antes do indeferimento da sua petição que visava obviar à liquidação), o que não tem aplicação no caso concreto dos pedidos de dispensa de prestação de garantia.

S). O pedido de dispensa de prestação de garantia deverá ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cfr. artigo 170º, n.º 3, do CPPT), todavia, com esta referência a «*prova documental necessária*», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito, o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa.

T). São cogitáveis situações em que os factos alegados pelo contribuinte para demonstrar, por exemplo, a falta de culpa na insuficiência de bens para prestar garantia ou o prejuízo irreparável que lhe advirá da prestação de uma garantia, não se alcançam unicamente através de meios documentais, carecendo-se, por exemplo, de prova testemunhal.

U). «*No CPPT, quando se estabelecem restrições probatórias (que têm carácter excecional, como se infere dos arts. 72.º da LGT e 50.º e 115.º, n.º 1, do CPPT), é utilizada uma referência explícita nesse sentido, como se constata nos art.ºs 146.º-B, n.º 3, 204.º, n.º 1, alínea i), e 246.º do CPPT*» - cf. Jorge Lopes de Sousa, op. cit. -, o que não sucede no caso do pedido de dispensa de prestação de garantia.

V). A prova dos requisitos de que depende a dispensa de prestação de garantia poderá - e muitas vezes, apenas poderá - ser feita por recurso a outros meios de prova que não a documental, pelo que não deverá vingar a interpretação de que a petição inicial de dispensa de garantia desempenha já a função de audição prévia do contribuinte, pois terão lugar diligências instrutórias e poderão surgir novos elementos sobre os quais o contribuinte nunca se pronunciou, em violação, inclusivamente, do princípio do contraditório em matéria de procedimento e processo tributário consagrado no artigo 45º do CPPT.

W). O contribuinte tem a possibilidade legal (e constitucional) de, conhecendo a apreciação da Administração Tributária feita sobre as provas apresentadas e/ou produzidas no procedimento de dispensa de prestação de garantia, vir juntar novos elementos e sobre as mesmas se pronunciar.

X) Esta é a solução que se impõe, não apenas constitucional e legalmente, mas também no apuramento da verdade material e cabal esclarecimento dos factos alegados que incumbe à Administração Tributária.

Y) Recorra-se ao caso concreto dos autos para ilustrar a necessidade, razoabilidade e utilidade da realização da audição prévia nas situações de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia:

- Se o principal fundamento apontado no despacho que motivou o indeferimento do pedido de dispensa de garantia dos autos é «a inexistência da prova necessária - quanto à totalidade do leque de garantias admissíveis», sendo que, também, a executada «Não produz prova, por exemplo, quanto ao montante do volume de negócios anual» - cfr. despacho de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, a fls... dos autos,

- a realização de audição prévia da A... teria obviado à decisão tomada com semelhantes fundamentos meramente formais,

- porquanto a contribuinte poderia ter-se pronunciado, ainda graciosamente, quanto a esta apreciação da prova produzida e apresentado, inclusivamente, esses elementos - por exemplo, prova do volume de negócios anual - que a própria Administração reputa por necessários para a justa decisão da questão (mas que, curiosamente, nem notifica o contribuinte para efetuar a junção desses elementos que tinha por necessários para a instrução do processo, como lhe competiria ao abrigo do disposto no artigo 89º, n.º 1, do CPA, por forma ao apuramento da verdade material), obviando, assim, a uma decisão de indeferimento meramente formal («inexistência de prova necessária quanto à totalidade do leque de garantias admissíveis»), que em nada contribui para a realização, administrativa, da justiça.

Z) É precisamente para obviar a eventuais erros e omissões da Administração Tributária, para prevenir litígios entre os contribuintes e a Administração - que deve atuar com respeito pelos princípios da imparcialidade e da boa-fé (cf. artigo 266.º, n.º 2, da CRP), buscando a verdade material -, para contribuir para um cabal esclarecimento dos factos e para fomentar uma mais adequada e justa decisão da Administração que se encontra previsto o direito de participação dos contribuintes nas decisões administrativas que lhes digam respeito, participação esta que, na interpretação pugnada pelo Tribunal a quo, deverá ser dispensada sempre que se estiver perante um pedido de dispensa de prestação de garantia, o que, confessadamente, não pode ser.

AA) O entendimento manifestado pelo Tribunal a quo não é, de todo, o mais consentâneo com a norma insita no artigo 60º da LGT, nem com o princípio constitucional da participação dos administrados na formação das decisões que lhes digam respeito (artº 267º, n.º 5, CRP), nem ainda com o princípio do contraditório previsto para o processo e procedimento tributário no artigo 45º do CPPT, nem, simplesmente, com o apuramento da verdade material perante um pedido de dispensa de prestação de garantia, pelo que o sentido interpretativo do Tribunal a quo não deverá manter-se, o que se requer.

Termos em que deverá o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida, com todas as consequências legais.

IV. Em alegações proferidas ao abrigo da mesma norma, a recorrida veio concluir:

A). O presente recurso vem interposto do Acórdão do TCA Norte proferido em 18 de abril de 2012, que decidiu pela não anulação do despacho de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2704200501001043 apresentado pela sociedade “A..., Lda”, aqui Recorrente.

B) A Recorrente insiste que foi ilegalmente preterido o direito de audição prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação previsto no artigo 60º da LGT.

C) O ato de indeferimento do pedido de isenção da prestação de garantia, não obstante praticado por um órgão administrativo, consubstancia um verdadeiro ato processual ou judicial e não um ato meramente procedimental ou administrativo - cfr. Acórdão do STA de 7 de março de 2012, proferido no processo n.º 0185/12, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro.

D) Tendo natureza judicial, aos atos praticados no âmbito dos processos de execução fiscal não são de aplicar as regras do procedimento tributário, designadamente a prevista no artigo 60º da LGT, cuja violação é alegada nos presentes Autos pela Recorrente.

E) Ainda que se defenda uma posição segundo a qual a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como um verdadeiro ato administrativo em matéria tributária - na esteira do decidido pelo TCA Norte no Acórdão recorrido - a tese da Recorrente não pode proceder.

F) O princípio da participação dos interessados no procedimento administrativo, de que é manifestação o artigo 60º da LGT, comporta necessariamente exceções que se encontram previstas na Lei.

G) O processo de execução fiscal, se não processualmente urgente, deve pelo menos ser considerado como materialmente urgente na medida em que o artigo 177º, do CPPT estipula que este deve

extinguir-se no prazo de um ano contado da sua instauração «salvo causas insuperáveis, devidamente justificadas» (cit.).

H) A urgência do processo de execução fiscal, está ainda patente nos curtos prazos definidos no artigo 170.º, do CPPT e especificamente no n.º 4 daquele preceito onde é imposto um prazo de 10 dias para que seja proferida decisão relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia.

I) O artigo 103º, n.º 1, alínea a) do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex vi do artigo 2º, alínea c) da LGT, prevê que, estando em causa a tomada de uma decisão urgente, a audiência prévia do administrado seja afastada, pelo que a preterição da audiência prévia no caso concreto, não consubstancia qualquer ilegalidade suscetível de conduzir à anulação da decisão recorrida - cfr. Acórdão deste venerando Tribunal de 23 de fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto.

J). «Ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, no seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º 3, do artigo 60.º da LGT, quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um ato final lesivo, seja ele ou não um ato de liquidação» - cfr. Acórdão de 23 de fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 059/12, no qual foi relatora a Juiz Conselheira Dulce Neto (cit.).

K). Perante os parcos factos colocados à consideração do órgão de execução fiscal - que incluíram somente uma série de considerações genéricas sobre a situação financeira da Recorrente, sem qualquer suporte probatório associado, este limitou-se a aplicar o Direito em vigor...

L). Mesmo que pudesse considerar-se ter havido preterição indevida da audiência do contribuinte - o que apenas por dever de patrocínio de concebe, e sem conceder - o ato de indeferimento do pedido de prestação de garantia sempre poderia ser aproveitado.

M). «Um ato tributário inválido por preterição de audiência prévia pode ser aproveitado pelo juiz se houve a convicção de que, anulado o ato, virá a ser praticado outro com conteúdo idêntico» - cfr. Acórdão do STA de 12 de abril de 2012, proferido no processo n.º 0896/11, em que foi relator o Juiz Conselheiro Lino Ribeiro (cit.).

N). Como resulta provado nos Autos, a Recorrente é executada em inúmeros processos, todos pendentes no serviço de finanças de Tondela, tendo a Recorrente apresentado, massiva e recorrentemente pedidos de dispensa de prestação de garantia.

O) Em todos esses casos - mesmo naqueles em que o chefe de finanças entendeu ouvir a Recorrente de tomar a decisão final, note-se - os pedidos de dispensa foram instruídos com a mesma prova e indeferidos com base na não demonstração dos pressupostos de que depende essa mesma dispensa, tendo a validade material dos atos de indeferimento sido confirmada pelo TAF de Viseu em primeira instância e pelo TCA Norte em segunda instância.

P) A título de exemplo entre muitos outros possíveis - a Recorrente é executada em dezenas de processos com o mesmo objeto, apresentando pedidos, vejamos os processos de reclamação judicial n.ºs 534/10.9BEVIS, 157/11.5BEVIS, 405/10.9BEVIS e 502/10.0BEVIS, no âmbito dos quais o TAF de Viseu e o TCA Norte, confirmaram a validade material dos atos de indeferimento dos pedidos de dispensa de prestação de garantia apresentados pela ora Recorrente junto do Serviço de Finanças de Tondela.

Q) Atendendo ao volume de processos de natureza semelhante e instruídos de igual forma pela Recorrente que conheceram desfecho idêntico junto do órgão de execução fiscal, do TAF de Viseu e do TCA Norte, com toda a probabilidade, o chefe de finanças de Tondela, confrontado com a anulação do despacho que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia por preterição de audiência prévia à decisão subjacente aos presentes Autos, proferiria despacho com idêntico conteúdo após essa mesma audiência.

R) A luz dos factos, o ato de indeferimento reclamado deve ser aproveitado ainda que venha a considerar-se ter havido preterição indevida do direito de audiência prévia previsto no artigo 60º da LGT.

VI. DO PEDIDO

Termos em que o Acórdão recorrido não merece qualquer censura, devendo por isso ser mantido no que respeita à improcedência da pretensão da Recorrente em ver anulado o indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, com as devidas consequências legais.

Só nestes termos será respeitado o DIREITO e feita JUSTIÇA!

V. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 800, no qual defende a existência de oposição entre os arestos, pronunciando-se depois pela improcedência do recurso, na medida em que existe jurisprudência recentemente consolidada em sentido oposto à tese da recorrente.

VI. Com interesse para a decisão, foram dados como provados os seguintes factos:

A) No acórdão recorrido:

A) O Serviço de Finanças de Tondela, com base em certidão de dívida emitida pelo IVV respeitante a taxas de promoção de alguns meses dos anos de 2003 e 2004 e respetivos juros moratórios,

no montante global de 1.873 972,63 instaurou, em 2005-03-04, contra a ora Reclamante, o processo de execução fiscal n.º 2704200501001043 (cfr. cabeçalho da reclamação constante de fls. 4 e segs., destes autos e fls l's dos autos apensos 689 05 4 B. cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido o mesmo se dizendo dos demais documentos infra referidos).

B) porque a Reclamante instaurou relativamente à dívida exequenda impugnação judicial, com o n.º 168 05 0B e oposição com o n.º 685 05 1 B, o Órgão de Execução Fiscal, em 2007-02-15, através do ofício 660 solicitou àquela a prestação de garantia idónea calculada no valor de € 2.653.273,37, (vide, para além do mais, ponto n.º 3 da informação de fls. 142).

C) a Reclamante expediu, via postal, em 30-06-2011 requerimento a solicitar a dispensa da prestação de garantia referindo que, por não se conformar com os fundamentos que alicerçaram a emissão das liquidações que originaram a dívida exequenda, instaurou impugnação e oposição; que pretende suspender os presentes autos de execução até à prolação de uma decisão judicial transitada em julgado, sendo que a mera apresentação daqueles processos não tem por si só efeito suspensivo, para tal necessário será a constituição de garantia ou a dispensa da mesma; a prestação de garantia provocará prejuízo irreparável na atividade da Requerente dado o acesso ao crédito bancário ser muito difícil e caro; ter já prestado garantia bancária noutro processo executivo no valor global de € 3 131 919,55; por força de uma divergência com o IFAP e IVV encontra-se a ser executada noutros processos cujo montante global ascende a cerca de € 29.517.726,21; se tiver que prestar outra garantia “*outro caminho não restaria que não fosse o de se apresentar à insolvência*”] não ter qualquer responsabilidade na “insuficiência ou inexistência de bens” (cfr. n.ºs. 97 a 132).

D) O Órgão de Execução Fiscal, por despacho proferido em 8 de julho de 2011 indeferiu o pedido com os fundamentos, por um lado, da falta de produção de prova da irreparabilidade do prejuízo causado à executada e, por outro, da falta de produção de prova da irresponsabilidades da executada pela situação de insuficiência/inexistência de bens e dispensou a audiência prévia da Requerente por entender que a situação é enquadrável na previsão da Circular n.º 13/99 porque a Administração Fiscal se limitou a apreciar os factos dados pelo contribuinte e a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso (vide fls. 58 a 61)

E) Despacho notificado à Reclamante através de carta expedida em 13-07-2011 e que originou a reclamação aqui em apreciação, apresentada, via correio em 22-07-2011, a qual, no fundamental, retomou a argumentação do requerimento referido em C) (cfr. fls. 57 e 4 dos presentes autos)

F) Atualmente, por força da conjuntura económica, o acesso ao crédito bancário é difícil e mais caro do que se verificava até fins de 2009, princípio de 2010. (Para além de ser, na generalidade em que está formulado, um facto notório, o mesmo foi também afirmado pelas testemunhas 1ª e 2ª, respetivamente TOC e escriturária da Reclamante).

G) A Reclamante necessita de recorrer ao mercado bancário para o financiamento da sua atividade, mormente, no que respeita à aquisição de vinhos e outras matérias-primas necessárias à sua laboração, que realiza no mercado Espanhol. (Facto referido pelas duas já aludidas testemunhas, mas sem especificarem valores de forma a possibilitar a efetiva repercussão na Reclamante. Sempre se dirá que neste caso mais consolidada e concreta prova se obteria pela via documental pois a 1ª testemunha afirmou que a contabilidade de Reclamante está organizada de molde a fornecer elementos contabilísticos atualizados, num prazo máximo de 15 dias).

H) Tal como já se aludiu em C) a Reclamante já prestou, noutro processo executivo, garantias no valor global de € 3.131.919,55; outra garantia bancária prestou no montante de € 93.574,82 e, para além das referidas, outras garantias não bancárias prestou num total superior a € 800 000,00 (vide depoimento da 1ª testemunha e fls. 79)

I) Em janeiro de 2011 a Reclamante tinha pendentes processos de execução fiscal cujo total (quantia exequenda + juros de mora e custas) ascendia a € 35.073.038,61, sendo que desta quantia cerca de €10.000.000,00 respeitam a taxas idênticas às em causa nestes autos e, mais de € 17.000.000,00 a subsídios (cfr. doc. de fls. 63 a 79)

J) As taxas vindas de aludir, resultantes de autoliquidações, correspondem a um valor de 0,0135€ por cada litro vendido (vide entre outros a certidão de fls. 2 e 3 do processo apenso 689/05.4B e depoimento da 1ª testemunha)

K) A Reclamante no ano de 2010 apresentou prejuízos superiores a um milhão de euros sendo que nos anos anteriores, pelo menos de 2005 a 2009 apresentou resultados positivos. Os seus trabalhadores só em novembro de 2011 receberam os salários de agosto, setembro e outubro. (Estes factos resultaram do depoimento das duas l's testemunhas, ambas funcionárias da Reclamante. Tal como se disse em G) estes factos mais consolidados poderiam resultar se a Reclamante fornecesse, com se demonstrou que o podia fazer, elementos da sua contabilidade Se a situação é tão débil não seria difícil demonstrá-lo contabilisticamente pois a mesma não pode deixar de ter relevância a esse nível. Relativamente aos resultados positivos a factualidade resultou do conjunto dos processos similares ao presente)

L) A diminuição das vendas é situação que se vem verificando desde há cerca de dez anos (*cf. depoimento da 2ª testemunha a qual trabalha para a Reclamante há cerca de 30 anos assumindo-se como secretária da gerência*).

M) Ao nível das vendas realizadas pela Reclamante o mercado interno e o externo assumem um peso relativo idêntico ou seja cerca de 50% para cada um sendo que apenas no mercado interno se vêm colocando problemas de cobrança junto dos clientes (*cf. depoimento das duas primeiras testemunhas, fundamentalmente da segunda*).

N) No âmbito de uma reestruturação do grupo de empresas em que a Reclamante se insere, nos anos de 2005 e 2006 verificou-se a alienação de imóveis daquela, os imóveis onde se situam as suas instalações, bem como vinhas, o laboratório, etc., a uma empresa do ramo imobiliário do mesmo grupo, atingindo as alienações um valor total superior a € 2.000.000,00 (dois milhões de euros) -(*cf. depoimento das três testemunhas, sendo que a terceira é trabalhadora da imobiliária que terá sido a adquirente dos referidos bens. Também neste caso se dirá que uma consolidação da factualidade vinda de referir se deveria ter realizado pois que, para além do que se disse nas outras alíneas. quanto à referida alienação a Reclamante tinha a especial obrigação de ter disponível uma documentação de tais negócios pois que os mesmos estão a ser judicialmente apreciados em sede de impugnação pauliana que corre termos no Tribunal Judicial de Tondela*).

O) A solicitação da Reclamante a B... apresentou estudo realizado em meados de julho de 2002 onde apontou soluções de reestruturação para aquela e respetivo grupo empresarial em que se insere (vide depoimento da 3ª testemunha e doc que a Reclamante juntou em sede de inquirição em processo conexo e que, se necessário, juntará cópia aos presentes autos).

P) Apesar da alienação vinda de referir no balanço de 31 de dezembro de 2009 a Reclamante ainda apresentava immobilizações corpóreas num valor próximo dos € 5 000 000,00 (*cf. o já aludido balanço constante de fls. 82 a 84*).

Q) O grupo em que a Reclamante se insere integra cerca de dez sociedades englobando, entre outras, sociedades imobiliárias (vide o depoimento das 3 testemunhas e o estudo aludido em O)).

B) No acórdão fundamento:

A). A reclamante apresentou o pedido de reforço de garantia e a isenção da prestação de garantia do remanescente constante de fls. 154 e 155, cujo teor aqui se dá por reproduzido (fls. 153 a 155).

B). Sobre este requerimento foi lançada a informação de fls. 173, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

C). Sobre o referido requerimento foi proferido o despacho de fls. 174, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

D). A decisão constante do despacho de fls. 174 foi proferida sem ter sido exercido o direito de audiência prévia da reclamante (fls. 154 a 177).

VII. Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (hoje artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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.

Vejamos então se, no caso dos autos, se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados.

VII.1. No acórdão recorrido escreveu-se, para além do mais, o seguinte:

“A recorrente começa por alicerçar o seu pedido de revogação da sentença recorrida alegando, nuclearmente, que como fez constar em sede de petição de reclamação judicial, não foi realizada a sua audição prévia na formação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de garantia ...”

E mais adiante, e após citação e transcrição de variada jurisprudência sobre a matéria:

“Temos pois seguro, considerando a argumentação jurídica acolhida na tese ora transcrita ... que bem andou o Tribunal a quo, ainda que com menos profícua argumentação, ao não ter anulado o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela por falta de realização de audiência prévia, por pelos fundamentos expostos e no enquadramento realizado, se não mostrarem violados os artºs 257º, n.º 5 da CRP, 60º da LGT e 45º do CPPT”.

VII.2. No acórdão fundamento, por sua vez, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Ora, como em situação semelhante se afirmou no ac. deste STA, de 2/2/2011, rec. n.º 08/11, o despacho de indeferimento objeto da presente reclamação qualifica-se como verdadeiro ato administrativo em matéria tributária e não como mero ato de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projeta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta — cfr. art. 120º do CPA — sendo que a decisão da AT de suspender ou não o processo de execução fiscal por virtude da prestação (ou da dispensa) de garantia implica e determina manifestos reflexos na esfera jurídica da ora recorrida.

E, assim, em face dessa definição como ato administrativo e tratando-se, como se trata, de um ato administrativo definidor de uma situação jurídica que no caso é desfavorável ao contribuinte, impunha-se a sua prévia audição, de acordo com o estatuído nos arts. 100º do CPA e 60º da LGT. Tanto mais que, no caso, a própria recorrente alega que o indeferimento do pedido de dispensa de reforço da garantia se fundamentou na circunstância de o órgão de execução fiscal ter considerado que o pedido não se encontra instruído com todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dita dispensa de prestação do reforço da garantia e por não ter sido apresentada prova da irresponsabilidade do executado pela situação de insuficiência/inexistência de bens. “

VII.3. Temos então que em ambos os arestos a questão em análise se centrava, como bem se refere na conclusão A) das alegações da recorrente, na obrigatoriedade - ou não - da observância do direito de audição do contribuinte em momento prévio ao indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

Ora, sendo certo que a matéria de facto é muito semelhante, está em causa o mesmo regime jurídico e as decisões são contraditórias, verificam-se, desde já, os requisitos legalmente exigidos para a oposição de acórdãos.

VII.4. Vejamos agora se ocorre o outro requisito – saber se a decisão impugnada não está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Sobre a expressão “jurisprudência recentemente consolidada”, escreveram Mário Aroso e Carlos Cadilha - Comentário ao CPTA, 3ª edição, pág. 1010: “*Se o acórdão impugnado seguir o entendimento expresso pelo Pleno no âmbito de um julgamento ampliado de revista ou em anterior acórdão uniformizador, não tem, na verdade, justificação submeter a questão de novo à apreciação do Pleno. Face à lateralidade do preceito, a possibilidade de não admissão do recurso também existe quando o acórdão impugnado se conforme com a jurisprudência pacífica e uniforme do STA, mesmo quando tirada pelas subsecções ou, pelo menos, com a jurisprudência firme que se tenha consolidado mais recentemente*”.

Ora, conforme se escreveu no acórdão do STA (Pleno) de 18 de setembro de 2008 (Processo n.º 212/08): “... a diferença entre haver uma jurisprudência «tout court» e uma «jurisprudência consolidada» há de necessariamente advir de um «plus» desta última, que cause ou revele uma estabilidade de julgamento; e esse acréscimo detetar-se-á por um critério quantitativo, significador de uma constância decisória - seja esse critério o do número dos Juízes subscritores da solução, seja o do número das decisões do STA que a acolheram. Assim, a consolidação jurisprudencial transparecerá, ou do facto de a pronúncia respetiva constar de um acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o artº. 17º, n.º 2, do atual ETAF), ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido e obtidas por unanimidade ou por maiorias inquebráveis, exigindo-se um maior número delas se os acórdãos provierem das Subsecções e um seu menor número se forem do Pleno (na formação de nove Juízes, referida no art. 25º, n.º 1, do anterior ETAF)”.

Ora, sobre a questão objeto do presente recurso a mais recente jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do STA tem vindo a acentuar, de forma dominante, que não há lugar, neste caso, ao exercício do direito de audiência previamente à decisão do pedido de prestação de garantia, porque a isso obsta a natureza urgente que o legislador atribuiu ao respetivo procedimento – n.º 4 do

art. 170º do CPPT (cfr. acs. de 20/6/2012, rec. n.º 625/12, de 9/5/2012, rec. n.º 446/12, de 23/5/2012, rec. n.º 489/12 e de 23/2/2102, rec. n.º 59/12).

Por outro lado, e conforme se acentuou no Acórdão de 26.09.2012 –Processo n.º 708/12 (Julgamento ampliado de recurso), independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica do ato aqui em causa (indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia) – ato materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou ato predominantemente processual – é de concluir que não há, no caso, lugar ao exercício do direito de audiência previsto no art. 60º da LGT. Isto porque em variados arestos deste STA, chegando-se à mesma conclusão, se utilizou fundamentação jurídica diversa.

Em face de tudo o que ficou dito, temos de entender então que a mais recente jurisprudência deste STA se consolidou no sentido de que o artº 60º da LGT não é aplicável anteriormente à decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia.

Deste modo, tendo o acórdão recorrido decidido no sentido dessa jurisprudência, o recurso não pode ser admitido, por não se verificar o 2º requisito acima enunciado.

IX. Nestes termos e pelo exposto, ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT, julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 8 de maio de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rotheres* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

Acórdão de 5 de Junho de 2013.

Assunto:

Oposição de Julgados. Requisitos.

Sumário:

Não se verifica oposição de julgados no caso de a diversidade das soluções jurídicas encontrada nos arestos em confronto não resultar de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes.

Processo n.º 99/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., L.^{da}

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA interpôs para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo recurso do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 5/06/2012, no processo n.º 05513/12, invocando oposição com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 4/05/2011, no processo n.º 09/11.

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

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

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal a constante do douto Acórdão fundamento, isto é, que a falta de notificação, nos termos legais, para o início da inspecção, tendo como consequência a caducidade do direito à liquidação, por não ter ocorrido suspensão do prazo de caducidade, constitui fundamento próprio de impugnação judicial e não de oposição à execução fiscal.

3) Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, como no Acórdão fundamento, que tendo a liquidação sido efectuada após o termo do prazo legal aplicável, a falta de notificação também fora do

prazo da referida liquidação não tem relevância autónoma e, por isso, uma vez que, aquele vício fere de ilegalidade a própria liquidação, deve o mesmo ser conhecido no processo de impugnação judicial.

Termos em que e, com o duto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e deve o presente recurso ser julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, revogando-se o Acórdão recorrido com todas as legais consequências.

1.2. A Recorrida, apresentou contra-alegações, que concluiu da seguinte forma:

I - O presente recurso interposto pela recorrente incide sobre o Acórdão de 5.06.2012 do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no recurso n.º 05513/12, o qual julgou procedente a falta de atempada e regular notificação da liquidação no prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos dados à execução nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

II - Foi o recurso interposto para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo nos termos do artigo 284º, n.º 3 do CPPT com fundamento em oposição de julgados invocando como Acórdão fundamento do STA, de 4.05.2011, proferido no processo n.º 09/2011.

III - No âmbito deste Acórdão fundamento a questão decidida traduz-se em saber se na petição de impugnação apenas se invocou “a falta de notificação da liquidação do prazo legal de caducidade “ou antes se invocou “a falta de notificação para o início da inspecção que teve como consequência a caducidade do direito à liquidação”

IV - Tendo a questão relevância em termos de meio processual adequado, sendo que se o fundamento de impugnação fosse a falta de notificação da liquidação, existiria erro na forma do processo, sendo a oposição à execução o meio processual idóneo e, à data, a convalidação da impugnação em oposição à execução fiscal e já não era possível por extemporânea nos termos do artigo 97º, n.º 3 da LGT.

V - Concluindo-se naquele acórdão que o fundamento de oposição era a caducidade do direito à liquidação do tributo, não assumindo aqui a falta de notificação para o início da acção inspectiva relevância autónoma, tendo sido julgada a final a impugnação judicial como o meio processual adequado.

VI - No acórdão recorrido nunca esteve em causa a adequação do meio processual - oposição à execução fiscal - nem foi alegada como fundamento da mesma a falta de notificação do início da acção inspectiva como fundamento de oposição como alega a RFP nos pontos II) e V) das suas alegações.

VII - Nunca constitui objecto do acórdão recorrido o fundamento invocado e a conclusão sobre a falta da notificação do início da inspecção nos termos legais, além de baseada em matéria já constante do probatório da oposição, visou tão somente verificar a inexistência de causas de suspensão na contagem do prazo de caducidade, para verificação do fundamento da previsto artigo 204º, n.º 1, alínea e).

VIII - Sendo inexistente quer a identidade de situações de facto que a recorrente pretende ver plasmada nos dois acórdãos, quer a identidade da questão de direito, porquanto, no que respeita a esta última, não existe nenhuma dúvida em qualquer um dos acórdãos quanto ao meio processual aplicável.

IX - As dúvidas neste campo (meio processual aplicável) apenas se reportam a um dos acórdãos e decorrem essencialmente de dúvidas quanto aos fundamentos da própria impugnação apresentada pelos impugnantes.

X - Socorrendo-se do acórdão fundamento, a recorrente veio - ainda que de forma dissimulada, talvez porque sabe que não lhe assiste razão na sua pretensão - introduzir uma *questão nova*, não versada directamente nos arestos alegadamente em oposição e que se resume a saber se são enquadráveis da supracitada alínea e), do n.º 1, do artigo 204º do CPPT, a falta de notificação tempestiva de actos de liquidação, nos casos em que a liquidação foi ela própria efectuada para além do prazo de caducidade previsto no artigo 45º da LGT.

XI - Argumentando a recorrente em favor da sua tese que quando a liquidação é efectuada para além do prazo de caducidade, esta enferma de ilegalidade por caducidade do direito à liquidação e que essa ilegalidade apenas pode ser apreciada em sede de impugnação, não se podendo enquadrar a falta de notificação tempestiva nem a ausência de notificação nos fundamentos de oposição à execução fiscal mais concretamente nas alíneas e) e i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

XII - Face a esta situação e a uma questão nova suscitada pela recorrente, justificou-se a mobilização da jurisprudência que se debruçou sobre este assunto (entre outros Acórdão do STA 7.01.2009, Acórdão do Pleno do STA de 20-01-2010, Acórdão também do Pleno do STA de 28.09.2011) a qual entende que quer a apreciação intempestiva da notificação do acto contenda com a eficácia do acto notificado quer com a sua legalidade, a intempestividade da notificação é sempre fundamento de oposição à execução (independentemente de tal ilegalidade poder também ser apreciada em sede de impugnação judicial).

XIII - Sendo certo que isso também se verifica com outras situações em que pode ser apreciada a legalidade do acto de liquidação, tanto em sede de execução, como em sede de impugnação, e que constituem os fundamentos de oposição à execução fiscal das alíneas a) e g) do citado artigo 204º.

XIV - De salientar que a interpretação da alínea e) do referido artigo a que a recorrida adere é aquela que entende que na ausência de qualquer elemento textual que permita uma interpretação restritiva é a de que a referida alínea abrange a “falta de notificação da liquidação no prazo legal de caducidade” quando a execução foi instaurada também após o prazo de caducidade se completar e não apenas naqueles casos em a execução instaurada antes de este prazo se completar.

XV - Considerando que a execução em causa foi instaurada em 25.5.2007 e a 5.2.2007 e que o prazo legal de caducidade já tinha decorrido, verificamos que a execução que versa o acórdão recorrido foi instaurada após o prazo de caducidade, nada obstando face a esta interpretação, que a falta de notificação intempestiva do acto de liquidação se enquadre neste fundamento (alínea e) do artigo 204º do CPPT).

XVI - Face à redacção do CPPT nada obsta a que se enquadre como fundamento de oposição da já citada alínea e) do artigo 204º do CPPT “falta de notificação do tributo dentro do prazo de caducidade” a notificação intempestiva de uma liquidação ilegal ter sido efectuada para além do prazo de caducidade. Verificando-se nesta situação também uma falta de notificação no prazo legal de caducidade.

XVII - Perante o exposto parece que não ocorre a alegada oposição de Acórdãos, uma vez que a diferente solução jurídica a que chegaram foi ditada pelas diferentes situações fácticas em que ambos assentaram, não existindo entre eles soluções jurídicas antagónicas ou contraditórias, pois não é a mesma nem idêntica a questão fundamental sobre a qual ambos se pronunciaram, ainda que a recorrida nas suas alegações o tenha pretendido fazer parecer, alienando-se do facto de que a orientação dos dois teria sido coincidente não fosse o facto do Tribunal concluir que no acórdão fundamento os recorrentes «não invocaram como fundamento de impugnação na sua petição “a falta de notificação no prazo legal de caducidade” - fundamento de oposição previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204º do CPPT - mas antes a falta de notificação, nos termos legais, para o início da inspecção teve como consequência a caducidade do direito à liquidação».

XVIII - Em suma, nenhuma censura nos merece o decidido no tribunal a quo em face dos artigos 45º n.ºs 3 e 4 da LGT e artigos 43º e 51º do RCPIT e ainda do artigo 204º, n.º 1, alínea e) do artigo 204º do CPPT.

3. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que devia julgar findo o recurso por inexistência de oposição de soluções jurídicas, com a seguinte argumentação: «(...)

No acórdão recorrido a oponente recorrida alegou na PI, como fundamento de oposição, a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade.

O TCAS deu como assente que a notificação das liquidações ocorreu em 5 de Fevereiro de 2007.

*Assim, uma vez que o tributo (IVA) se reportava ao ano de 2002, iniciando-se o prazo em 1 de Janeiro de 2003 e sendo certo que não foi provado que a AT tivesse notificado o início da acção inspectiva ao sujeito passivo, nos termos do artigo 51º/1 do RCPIT não ocorreu a suspensão do prazo de caducidade (facto nem sequer alegado pela oponente), a **notificação** das liquidações feita em 5 de Fevereiro de 2007, ocorreu para além do prazo de caducidade de 4 anos, pelo que o TCAS negou provimento ao recurso mantendo a sentença recorrida que julgou procedente a oposição.*

No acórdão fundamento considerou-se que os recorrentes na PI de impugnação judicial de decisão de indeferimento proferida em recurso hierárquico, não invocaram como fundamento “a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade”, fundamento de oposição previsto no artigo 204º/1 e) do CPPT, mas antes que “a falta de notificação, nos termos legais, para o início da inspecção teve como consequência a caducidade do direito à liquidação”, o que constitui fundamento próprio de impugnação judicial.

*Nesse trilho considerou que se houver que concluir que o prazo de caducidade do direito à liquidação não se suspendeu em virtude do procedimento de inspecção ter-se-á de concluir que a impugnada **liquidação foi efectuada já após o decurso do prazo de caducidade**, o que ferirá de ilegalidade a liquidação impugnada.*

Assim, decidiu-se no acórdão fundamento conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida que havia julgado verificado erro na forma de processo, para que se conheça do invocado fundamento de impugnação judicial.

Da leitura do acórdão fundamento retira-se, com clareza, que se tivesse sido alegado como fundamento da impugnação judicial a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade (fundamento de oposição, pelo menos, também) a decisão seria, necessariamente, no sentido oposto, de considerar verificado o erro na forma de processo, em consonância com a sentença recorrida e com a jurisprudência consolidada do STA (Acórdãos do PLENO da SC do STA de 2010.07.07-P. 545/09 e de 2010.01.20-P. 832/08, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt.)

Inexiste, pois, identidade de situações fácticas e decisões expressas opostas.».

1.4. Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

2. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 5/06/2012, no processo n.º 5513/12 (**acórdão recorrido**), com o acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 4/05/2011, no processo n.º 09/11 (**acórdão fundamento**).

Apesar de o Excelentíssimo Juiz Desembargador Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que admite a existência da alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão exaustiva, essa decisão não faz caso

julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil.

Trata-se de um recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de oposição a execução fiscal instaurada em 2/05/2007, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no artigo 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, artigo 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e artigo 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

- que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma **questão fundamental de direito**;

- que não ocorra o caso de a decisão impugnada estar em **sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA**, pois como se deixou explicado em diversos acórdãos do Pleno desta Secção, designadamente nos acórdãos proferidos em 26/09/2007, no recurso n.º 452/07, e em 12/12/2012, no recurso n.º 932/12, a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos previsto no art. 284.º do CPPT passou a depender, para todos os processos instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2004, não só do requisito positivo acima enunciado, como, também, e cumulativamente, do requisito negativo previsto no art.º 152º do CPTA para os recursos para uniformização de jurisprudência, traduzido na exigência de que não se verifique a situação de a decisão recorrida estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

E como também tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno desta Secção, relativamente à caracterização da **questão fundamental de direito** 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 essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que pressupõe uma identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;

- que se tenha perfilhado nos dois arestos solução oposta e esta oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Vejamos, então, se no caso se encontram preenchidos os citados requisitos.

O **acórdão recorrido** decidiu a questão colocada pela Fazenda Pública no recurso que interpôs da sentença de procedência da oposição à execução fiscal deduzida com fundamento na falta de notificação das liquidações donde emergem as dívidas exequendas no prazo legal de caducidade, questão essa que se traduzia na existência de válida notificação dessas liquidações antes do decurso do prazo de caducidade, atenta a válida notificação para o exercício do direito de audição.

Com efeito, na 1ª instância julgara-se a oposição procedente por se entender que a administração fiscal não lograra provar, como lhe competia, que a oponente tivesse tido efectivo conhecimento, no prazo da caducidade, das liquidações impugnadas. E no acórdão recorrido manteve-se essa decisão, embora com distinta fundamentação, por se entender que «*Na situação em apreço, tratando-se de liquidação de IVA do ano de 2002 que resulta de correcções à matéria tributável, a forma exigida, por lei, para a notificação da liquidação em causa seria a carta registada face ao disposto no n.º 3 do art. 38º do CPPT se a matéria tributável tivesse sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição. Sucede que a carta registada enviada para exercício do direito de audição veio devolvida mas, sem a indicação que a recorrente pretende fazer crer na conclusão d) (“mudou-se”), por isto não constar em qualquer documento constante dos autos, sendo que era à FP que competia fazer a prova desta alegação. Assim, temos que essa carta veio simplesmente devolvida e com essa devolução não se pode considerar notificada a ora recorrida sendo que não se verifica, nessa situação, qualquer presunção legal de notificação atento o disposto no n.º 1 do art. 43º do RCPIT (presunção de notificação).*

Não obstante a forma exigida por lei para a notificação das liquidações ser, pois, a carta registada com aviso de recepção, o facto de a notificação ter sido feita por carta registada que efectivamente foi recebida como resulta do probatório não deixa de ser juridicamente relevante como vem sendo entendimento da jurisprudência. Assim, temos que a recorrida foi efectivamente notificada das liquidações em causa em 5.2.2007.

Sendo o fundamento da oposição a falta de notificação da liquidação no prazo da caducidade, importa, pois, apurar se a notificação ocorreu ou não no prazo da caducidade, sendo que a recorrente pugna que essa notificação ocorreu no prazo da caducidade. (...)

Ora, na situação em apreço, só se deu cumprimento ao disposto no n.º 1 do art. 49º do RCPIT (notificação para início do procedimento de inspecção), sendo que se presume essa notificação

face ao disposto no n.º 1 do art. 43º do RCPIT e atenta a matéria provada constante das alínea G) a I) do probatório. Já para efeitos de início da inspecção não se mostra cumprido o disposto no 1º do art. 51º do RCPIT, pelo que não se pode determinar quando se iniciou a inspecção, sendo que as expedições das cartas para notificação da apresentação da escrita e que vieram devolvidas, excepto a enviada ao TOC, não satisfazem os requisitos previstos no art. 51º do RCPIT para início da acção inspectiva. (...).

Não havendo, pois, *in casu*, esta notificação prevista no art. 51º do RCPIT e condição de suspensão do prazo de caducidade tal como previsto no art. 46º da LGT, não se verifica qualquer suspensão do prazo de caducidade como pretende a recorrente.

Assim, contando-se o prazo de caducidade do IVA em questão a partir de 1.1.2003 (cfr. n.º 4 do art. 45º da LGT), temos que quando foram notificadas as liquidações em 5.2.2007 e não tendo ocorrido suspensão do prazo da caducidade, já tinha decorrido o prazo de 4 anos previsto no n.º 1 do art. 45º da LGT, donde se conclui pela falta de notificação da liquidação do tributo no prazo da caducidade o que integra fundamento de oposição com previsão na alínea e) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.».

Já no caso apreciado no **acórdão fundamento**, estava em causa uma impugnação judicial deduzida contra acto de indeferimento de recurso hierárquico referente a liquidação de IRS de 2003, em que se suscitara a questão da caducidade do direito de efectivar essa liquidação.

A 1ª instância julgou haver erro na forma do processo, insusceptível de convalidação em oposição, por intempestividade do meio processual tido por adequado, e absolveu a Fazenda Pública da instância. Inconformados, os impugnantes recorreram da decisão para o STA, sustentando, além do mais, que a impugnação é o meio processual próprio, dado que o fundamento invocado fora a ilegalidade da própria liquidação, já que a colocada questão da caducidade se referia à própria liquidação e não à sua notificação.

No acórdão fundamento julgou-se que «(...) atento o prestado esclarecimento sobre o sentido do fundamento que na petição inicial se pretendia ver apreciado e constatando-se que, de facto, os recorrentes não invocaram como fundamento de impugnação na sua petição “a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade” - fundamento de oposição previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT -, mas antes que “a falta de notificação, nos termos legais, para o início da inspecção teve como consequência a caducidade do direito à liquidação” (cfr. o art. 20º e ss. da p.i.), há que reconhecer que tal fundamento constitui fundamento próprio de impugnação judicial, pois que a prática do acto de liquidação para além do prazo de que para tal a Administração fiscal dispõe fere de ilegalidade a liquidação praticada, por caducidade do direito à liquidação do imposto (cfr. JOAQUIM GONÇALVES, «A caducidade face ao direito tributário», in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis, 1999, pp. 232/237), ilegalidade esta que deve ser conhecida em impugnação judicial atento a que nos termos do artigo 99.º do CPPT constitui fundamento de impugnação “qualquer ilegalidade”.(...)

No caso dos autos, se houver que concluir que o prazo de caducidade do direito à liquidação não se suspendeu em virtude do procedimento de inspecção (por irregularidades das notificações nele efectuadas) ter-se-á de concluir que a impugnada liquidação de IRS foi efectuada já após se ter esgotado o prazo de que a Administração fiscal dispunha para determinar o montante do imposto devido, o que ferirá de ilegalidade a liquidação impugnada.

Nestes termos, haverá que conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida que julgou verificado erro na forma de processo, baixando os autos ao tribunal “a quo” para que conheça do invocado fundamento de impugnação judicial.».

Constata-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento recaíram sobre situações fácticas distintas, apreciando questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes:

- no acórdão recorrido, a questão que foi objecto de análise consistia em saber se o acto de notificação da liquidação de IVA/2002 ocorrera dentro ou fora do prazo de caducidade do direito a essa liquidação, e tendo-se concluindo que ele fora realizado em 5/02/2007 e não haviam ocorrido factos suspensivos do prazo de caducidade, julgou-se procedente a oposição com fundamento na falta da notificação da liquidação do tributo no prazo da caducidade, de harmonia com a previsão do art. 45º, n.º 1, da LGT.

- já no acórdão fundamento, a questão objecto de análise era a de saber se o meio processual de impugnação judicial era o próprio face à causa de pedir articulada, e tendo-se concluindo que esta consistia na invocação da caducidade da liquidação em si, e, por conseguinte, na ilegalidade deste acto tributário, julgou-se ser a acção impugnatória a forma processual adequada e revogou-se a sentença que julgara verificado erro na forma de processo.

Não há, pois, oposição entre os dois arestos susceptível de ser dirimida mediante o presente recurso fundado em oposição de acórdãos, pelo que este deve ser considerado findo, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 284º do CPPT.

3. 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.

Lisboa, 5 de Junho de 2013. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

Acórdão de 5 de Junho de 2013.

Assunto:

Recurso por Oposição de Acórdãos. Requisitos Legais. Oposição entre Argumentos Acessórios.

Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em incidente de anulação de venda no âmbito de processo de execução fiscal instaurado antes de 1 de Janeiro de 2004 depende da verificação de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito.*
- II — Contudo, apenas é relevante a oposição entre soluções expressas, pois a oposição deve existir relativamente às decisões propriamente ditas, não bastando a simples oposição entre argumentos acessórios ou obiter dictum que acompanham a ratio decidendi e cuja supressão não prejudica o comando das respectivas decisões.*
- III — Sendo distintas as situações de facto em causa nos acórdãos em confronto e distinta a ratio decidendi ou a essência da tese jurídica que neles foi adoptada e sem a qual as respectivas decisões não teriam sido proferidas como foram, não se verifica um dos requisitos deste tipo de recurso, que é o de a mesma questão fundamental de direito ter sido decidida de forma expressa e antagónica em ambos os acórdãos.*

Processo n.º 180/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A., e Outro.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido por esta Secção em 5 de Julho de 2012 (processo n.º 180/12), a fls. 289 e segs., invocando oposição entre ele e o acórdão que a mesma Secção proferiu em 28 de Novembro de 2011 (processo n.º 662/07).

A Excelentíssima Juíza Conselheira Relatora julgou verificada a oposição de julgados, entendendo que «(...) embora o Acórdão fundamento não se tenha apoiado exclusivamente na falta de cumprimento do disposto no art. 866º-A, nºs 1 e 4 do CPC, a verdade é que este foi também um dos fundamentos.», razão por que ordenou a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 3 do art. 282.º do CPPT.

Nessa sequência, a Recorrente apresentou alegações sucessivas, que rematou com o seguinte quadro conclusivo:

1) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente, uma vez que, enquanto para o Acórdão fundamento se entendeu que, “... não pode afastar-se a possibilidade de a omissão da referida notificação poder ter influenciado o resultado e o valor da venda, constituindo, assim, tal irregularidade, uma nulidade nos termos do art. 201º n.º 1 do CPC, que importa não só a nulidade do acto da venda em si, como dos actos subsequentes que dele dependam absolutamente.”

2) Enquanto para o Acórdão recorrido, se entende ter aplicação supletiva o disposto no artigo 886º-A do CPC, já no Acórdão fundamento entende-se que não tem aplicação subsidiária o disposto no art. 888º-A do CPC ao processo de execução fiscal.

3) Na verdade parece-nos mais adequado concluir, como no Acórdão fundamento que, as normas do Código de Processo Civil relativas à notificação da decisão sobre a venda ao credor com garantia sobre os bens a vender - artigo 886º-A, n.º 1 e 4 - não são subsidiariamente aplicáveis ao processo de execução fiscal, e que a falta de citação, para a execução, dos credores com garantia real sobre os bens penhorados, tendo embora o mesmo efeito que a falta de citação dos réu, todavia não importa a anulação da venda, da qual o exequente não haja sido exclusivo beneficiário - artigo 864º, n.º 1, alínea b), e n.º 3 do Código de Processo Civil.”

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas. deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e, em consequência, deve o recurso ser julgado procedente de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que se devia julgar verificada a invocada oposição de acórdãos e de que se devia decidir o recurso por adesão à doutrina do acórdão recorrido.

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

2. No acórdão recorrido consta como provada a seguinte matéria de facto:

1º - O Banco requerente foi citado, na qualidade de credor hipotecário, através dos ofícios n.ºs 2773, 2774, 2775 e 2776, todos de 26/02/2003, nos termos e ao abrigo do disposto nos arts. 239º e 240º do CPPT, de que havia sido penhorado à ordem dos presentes autos de execução n.º 1848-00/100345.3, bem como nos processos de execução fiscal n.ºs 1848-00/700043.0, 1848-00/700041.3, 1848-00/700042.1, o seguinte imóvel:

fracção autónoma designada pela letra “Q”, correspondente a uma habitação no 1º andar direito, no piso dois, com acesso pelo n.º ..., da Rua ... e a um lugar de garagem, designado pela letra “Q”, situado no piso 0 (cave), com acesso pelos n.ºs ... da Rua ... e ... da Rua ..., do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, situado na Rua ..., n.ºs ..., ..., ... e ... e na Rua ..., n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., freguesia de ..., Concelho de Paredes, omissa na respectiva matriz, mas já feito o pedido para a sua inscrição em 04/05/2000, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Paredes, sob o n.ºs 00736/100491.

2º Dos referidos ofícios, docs.1 a 4 (juntos aos autos pelo Banco requerente), não consta qualquer indicação relativamente à venda do imóvel penhorado.

3º O Banco ora requerente, por carta registada remetida em 14.03.2003, veio reclamar os seus créditos, ao abrigo do disposto no artigo 240º do CPC, nos quatro processos de execução fiscal.

4º O Requerente reclamou, nos quatro processos de execução fiscal em apreço, o crédito no montante de 85.596,32 Euros, acrescidos dos respectivos juros vincendos.

5º Tais créditos do Requerente são provenientes de dois contratos de mútuo, um do montante de Esc. 15.500.000\$00 e outro do montante de Esc. 1.800.000\$00, que o mesmo efectuou ao Executado e mulher.

6º Para garantia do pagamento dos capitais mutuados, dos juros compensatórios e moratórios devidos no seu reembolso e das despesas judiciais e extrajudiciais constituiu o Executado a favor do Reclamante duas hipotecas sobre o prédio urbano supra identificado.

7º As referidas hipotecas foram registadas a favor do Reclamante, pelas inscrições, respectivamente, C-1 Ap. 31/160600 e C-2 Ap. 32/160600, conforme se observa da certidão emitida pela competente Conservatória do Registo Predial junta a fls. dos autos de execução fiscal.

8º Em 19.11.2003 foi o ora Requerente notificado da sentença de graduação de créditos, proferida pelo 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª instância do Porto, no âmbito dos autos de reclamação de créditos que correram por apenso aos presentes autos de execução, sob o n.º 12/2003, tendo sido os créditos do Reclamante graduados em 1.º lugar, seguido do crédito exequendo respeitante aos créditos da Fazenda Nacional - cfr. doc. 5, junto aos autos pelo Banco Requerente.

9º No dia 01.06.2006 foi for si remetido via fax requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças a solicitar a informação sobre o estado dos quatro autos de execução fiscal supra referidos - cfr. doc. 6, junto aos autos pelo Banco Reclamante.

10º Em resposta a tal solicitação, o Requerente foi notificado em 06.05.2006, através do ofício n.º 3687 de 05/06/2006 de que os processos de execução fiscal n.ºs 1848-00/700043.0, 1848-00/700041.3, 1848-00/700042.1, foram “devolvidos ao Serviço de Finanças deprecante por motivo de cumprimento em 29.07.2004” - cfr. doc. 7, junto aos autos pelo Banco Requerente.

11º Do referido ofício consta, ainda, que nos presentes autos de execução fiscal se efectuou a venda por negociação particular do imóvel penhorado em 06.08.2004 - cfr. doc.7, junto aos autos pelo Banco Requerente.

12º Em 09.06.2006, o Banco ora Requerente expediu ao Chefe do Serviço de Finanças a solicitar o valor pelo qual se tinha efectuado a venda e a quem tinha sido vendido o imóvel - cfr. doc. 8, junto aos autos pelo Banco Requerente.

13º Em resposta a tal solicitação, foi o Requerente notificado em 16.06.2006, via fax, de que o imóvel foi vendido por 51.500 Euros a B... - cfr. doc. 9, junto aos autos pelo Banco Requerente.

14º O Banco Requerente não foi notificado de qualquer despacho que tenha designado a venda do imóvel (seja por propostas em carta fechada ou por negociação particular).

3. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 5 de Julho de 2012, no processo n.º 180/12 (**acórdão recorrido**), com o acórdão que a mesma Secção proferiu em 28 de Novembro de 2011, no processo n.º 662/07 (**acórdão fundamento**).

Apesar de a Exm^a Juíza Conselheira Relatora do acórdão recorrido ter proferido despacho em que admite existir a invocada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão exaustiva, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil.

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em incidente de anulação de venda no âmbito de processo de execução fiscal instaurado antes de 1 de Janeiro de 2004, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 1984, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no artigo 30º, alínea b), do ETAF, e artigo 284.º do CPPT, depende da verificação de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma *questão fundamental de direito*.

E como tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno da Secção, relativamente à caracterização da *questão fundamental de direito* 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 essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica, o que 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;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado nos dois arestos solução oposta;
- que tal oposição decorra de decisões expressas, não bastando invocação de decisões implícitas ou a simples oposição entre razões ou argumentos acessórios enformadores das decisões finais ou a consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Em suma, este tipo de recurso pressupõe uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois que sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com o recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.

Vejamos, então, se no caso ocorre o enunciado requisito legal da existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma *questão fundamental de direito*.

Como se viu, este recurso tem por base a oposição entre dois acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do STA, ambos proferidos no âmbito de recursos interpostos pela Fazenda Pública de sentenças que haviam julgado procedentes pedidos de anulação da venda deduzidos por credores detentores de garantia real sobre os bens vendidos, procedência essa justificada pela omissão da notificação do acto que determinara a venda e consequente inobservância do preceituado no art. 886º-A, n.º 4, do Código de Processo Civil (CPC), o que teria produzido uma nulidade processual relevante e decisiva para a anulação da respectiva venda.

E a questão suscitada pela Fazenda Pública traduzia-se, em ambos os recursos, na existência de erro de julgamento em matéria de direito, dada a inaplicabilidade subsidiária desse art. 886º-A do CPC ao processo de execução fiscal, face à existência de normas próprias no processo tributário, tanto no que respeita às formas de publicitação da venda, como no que se refere às modalidades da venda e valor base dos bens, ínsitas nos arts. 248º e segs. do CPPT, e que arredariam a anulação da venda com o invocado fundamento de incumprimento da norma contida no n.º 4 do art. 886º-Ado CPC.

Ora, enquanto o **acórdão recorrido** confirmou a sentença que julgara procedente o pedido de anulação de venda deduzido pelo citado credor reclamante com garantia real sobre o imóvel vendido por não lhe ter sido notificado o despacho que determinara a venda, o **acórdão fundamento** revogou a sentença que julgara procedente o pedido de anulação da venda deduzido por credor que, apesar de deter garantia real sobre o imóvel vendido, nunca fora citado para a execução nem reclamara, por isso, o seu crédito.

A situação fáctica subjacente à decisão proferida em cada um dos referidos acórdãos não é, contudo, coincidente. Com efeito, enquanto no acórdão recorrido a omissão de notificação respeitava a um *credor reclamante*, tempestivamente citado para os termos do processo executivo e que reclamara o seu crédito, já no acórdão fundamento a dita omissão ocorrera em relação a um credor que, por nunca ter sido citado, não era parte reclamante na execução fiscal nem reclamara o seu crédito.

No acórdão recorrido entendeu-se que «(...) é de concluir que o art. 886º-A, n.º 4, do CPC é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, na parte em que impõe a notificação aos credores com garantia real do despacho que determina a modalidade de venda, fixa o valor base dos bens a vender (e eventual formação de lotes) bem como designa dia para a abertura de propostas em carta fechada, no caso de ser esta a modalidade de venda adoptada. Também no que se refere à fixação do valor base da venda, o STA afirmou a aplicabilidade do art. 886º-A, n.º 4 (actual n.º 6), do CPC ao processo de execução fiscal, no acórdão de 12/9/2007, proc. n.º 699/07». E, referindo-se ao caso dos autos, julgou-se que «(...) estando em causa um credor com garantia real que não foi notificado do despacho que determinou a venda, torna-se claro que se impunha a notificação ao ora recorrido do despacho que determinou a venda e fixou o valor base do imóvel a vender por propostas em carta fechada», concluindo-se que «No contexto apontado, não pode afastar-se a possibilidade de a omissão da referida notificação poder ter influenciado o resultado e o valor da venda, constituindo, assim, tal irregularidade, uma nulidade nos termos do citado art. 201º n.º 1 do CPC, que importa não só a nulidade do acto da venda em si, como dos actos subsequentes que dele dependam absolutamente.»

Já no caso apreciado no **acórdão fundamento**, julgou-se que «A sentença anulou a venda por incumprimento do disposto no artigo 886.º-A do Código de Processo Civil, uma vez que o despacho referido no seu n.º 1 – que ordena a venda – não foi notificado à recorrida – seu n.º 4 – que preceitua a notificação de tal despacho “ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender”».

Todavia, no caso não se trata de credor reclamante – ainda que com garantia real sobre o bem vendido – pelo que, desde logo liminarmente, está afastada a obrigatoriedade legal da respectiva notificação.

E, depois, o STA tem entendido que tal inciso legal não é aplicável em processo de execução fiscal – cfr: desenvolvidamente o recente acórdão de 28 de Março de 2007 – recurso n.º 026/07.

Certo que a ora recorrida também não foi citada para a execução, nos termos do artigo 864.º, n.º 1, alínea b), do CPC, sendo que – n.º 3 – tal falta tem o mesmo efeito que a falta de citação do réu. Todavia, não importa a anulação da venda, da qual o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário, como é o caso pois que o veículo penhorado foi vendido a um terceiro.

Em suma: não há fundamento para a anulação da venda.»

Torna-se, assim, claro que as situações de facto não são idênticas, já que no acórdão recorrido o credor fora citado para a execução, obtendo, dessa forma, o estatuto de *credor reclamante*, cujo crédito efectivamente reclamara – razão por que se colocava a questão de saber se lhe era aplicável o disposto no n.º 4 do art. 886º-A do CPC que exige a notificação da decisão sobre a venda aos *credores reclamantes* –, enquanto no acórdão fundamento o credor, embora munida de garantia real sobre o bem vendido, nunca fora citada para a execução, não detendo, por conseguinte, o estatuto de credor reclamante, nunca tendo, por isso, reclamado o seu crédito.

Tal divergência de situações fácticas implicou, como não podia deixar de ser, uma dissemelhança nas soluções jurídicas encontradas, pois enquanto no acórdão fundamento se julgou que não estando em causa um *credor reclamante* ficava liminarmente afastada a obrigatoriedade da sua notificação nos termos previstos no n.º 4 do art. 886.º-A do CPC – o que levou à revogação da sentença que determinara a anulação da venda com base no incumprimento desse preceito legal –, enquanto no acórdão recorrido se julgou que estando em causa um *credor reclamante*, este tinha de ser notificado da decisão sobre a venda nos termos do n.º 4 art. 886º-A do CPC, face à aplicação subsidiária deste preceito ao processo de execução fiscal.

Pelo que é bem distinta a *ratio decidendi* ou a essência da tese jurídica adoptada nos arestos em confronto e sem a qual as respectivas decisões não teriam sido proferidas como foram.

É certo que no acórdão fundamento, depois de se ter julgado que não existindo um credor reclamante se tinha de afastar liminarmente a aplicação do disposto no n.º 4 art. 886º-A e que, por isso, não podia anular-se a venda com base no incumprimento deste preceito legal, acrescentou-se que, de todo o modo, «o STA tem entendido que tal inciso legal não é aplicável em processo de execução fiscal».

Tal afirmação aparece, contudo, e claramente, como um *obiter dictum*, despido de relevância para a solução adoptada, tendo em conta que, como se sabe, o *obiter dictum* se refere ao que o julgador disse por força da retórica, aos argumentos que expendeu para completar o seu raciocínio e que não desempenham um papel fundamental na formação do julgado. São argumentos acessórios que acompanham o principal – a *ratio decidendi* – e cuja supressão não prejudica o comando da decisão, mantendo-a íntegra e inabalada.

Ora, como escrevem JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, in “*Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*”, pág. 424, “para fundamentar o recurso por oposição de jul-

gados apenas é relevante a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos?

Deste modo, e visto que a oposição deve existir relativamente às decisões propriamente ditas e não aos seus fundamentos, não bastando a simples oposição entre razões, fundamentos ou argumentos enformadores das decisões finais e, muito menos, entre argumentos acessórios ou *obiter dictum*, concluímos que não se verifica, no caso, um dos requisitos deste tipo de recurso, que é o de a mesma questão fundamental de direito ter sido decidida de forma expressa e antagónica em ambos os acórdãos.

Pelo que não existe oposição entre os arestos em confronto.

3. Face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 5 de Junho de 2013. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

Acórdão de 5 de Junho de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.

Sumário:

No recurso por oposição de acórdãos, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não relevando, para a existência de oposição, conclusão implícita ou mera consideração colateral que possa retirar-se da decisão.

Se não se verifica identidade substancial das situações fácticas em confronto, nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos desse recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

Processo n.º 191/13-50.

Recorrente: A... L.^{da}

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. A..., Lda. recorre por oposição de acórdãos, do acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte, que negou provimento a um recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que, numa impugnação da decisão de indeferimento de recurso hierárquico relativo a liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios respectivos, julgara verificada a caducidade do direito de impugnar, determinando, consequentemente, a absolvição da instância da Fazenda Pública.

Invoca, no requerimento de fls. 273, oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do STA, em 7/12/2011, no proc. 0299/11.

Juntando, porém, cópia do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 4/5/2011, rec. n.º 0927/10 (cfr. fls. 274 e ss.).

1.2. Admitido o recurso (fls. 280), 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. 285/286).

E nestas alegações continuando embora a referenciar, no parágrafo inicial das mesmas, o acórdão do STA de 7/12/2011, rec. n.º 299/11, acaba por, na parte em que procede à apreciação do acórdão fundamento, referir e apreciar o citado acórdão do STA de 4/5/2011, rec. n.º 0927/10, juntando, de novo, cópia deste mesmo acórdão.

A recorrida, por sua vez, contra-alegou procurando demonstrar a inexistência de oposição de julgados (fls. 293/294), com referência, igualmente, a este acórdão de 4/5/2011, rec. n.º 0927/10.

1.3. Por despacho da Exma. Relatora (fls. 299/300), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos (relativamente ao mencionado acórdão do STA, de 4/5/2011, rec. n.º 0927/10) 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.

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

A) O sujeito passivo alegou no articulado inicial da impugnação judicial os seguintes factos:

- O sujeito passivo tomou conhecimento das notificações das liquidações adicionais de imposto efetuadas pelos Serviços em 31/01/2001. (17º)

- Apresentou o sujeito passivo reclamação graciosa na secção de processos do serviço de Finanças de Miranda do Corvo em 06/02/2001. (18º)

- A Administração Tributária remeteu ao sujeito passivo carta registada com aviso de receção, com vista à notificação das liquidações adicionais de imposto e juros. (31º)

- Os AR dessas cartas foram remetidos pelos CTT à Administração Tributária sem a assinatura dos avisos de receção pela sócia gerente da impugnante. (32º)

- A mera constatação de que os avisos de receção foram devolvidos sem assinatura dos correspondentes avisos de receção pela sócia gerente da impugnante, nada nos elucida a respeito do conhecimento que a mesma possa ter tido da existência das liquidações adicionais de imposto. (44º)

B) Como assim, não se demonstrando que tenham sido assinados os avisos de receção contendo as notificações das liquidações adicionais pela sócia gerente da impugnante, a presunção de notificação estabelecida no n.º 5 do artigo 39º do CPPT não funciona.

C) Daí que se tenha de concluir que foi omitida formalidade essencial quanto à notificação dos atos de liquidação, pelo que esta não pode validamente considerar-se efetuada.

E) Ora, no caso dos autos, foi efetuada a notificação das liquidações adicionais de imposto para a sede social da impugnante, mas não houve conhecimento das mesmas pela sócia gerente da impugnante na data constante do AR, mas apenas em 31/01/2001.

F) A impugnante apenas tomou conhecimento das liquidações adicionais em 31/01/2001, reagindo a essas liquidações, como o fez relativamente às outras liquidações adicionais de IRC e IVA que correm termos no TAF Coimbra, sem que a questão da caducidade se tivesse equacionado.

G) Se a impugnante tivesse tido conhecimento das liquidações adicionais de imposto em 02/06/2000, por que motivo não teria apresentado reclamação graciosa desses atos apenas o tendo feito em 06/02/2001?

H) Tal aconteceu porque as cartas com as liquidações adicionais de imposto foram entregues a alguém que se desconhece e que não deveria ter sido notificado, nem entregou essas liquidações adicionais à sócia gerente da impugnante em 02/06/2000, o que não pode deixar de ter consequências no que respeita à tempestividade da impugnação deduzida na sequência do indeferimento expresso da reclamação graciosa.

I) É que, como se escreve no acórdão fundamento, sendo constitucionalmente imposta a notificação dos atos administrativos aos interessados, na forma prevista na lei (artigo 266º, n.º 3 da Constituição da República), e impondo a lei tributária a notificação aos sujeitos passivos ou a um seu empregado, como condição de eficácia do ato notificando, ter-se-á de concluir que a notificação feita em pessoa que não se sabe se é empregado ou tem alguma ligação com a impugnante é ineficaz, designadamente para o efeito da determinação do termo inicial do cômputo do prazo de impugnação do indeferimento expresso da reclamação.

J) E sendo assim, juridicamente, a impugnação deduzida terá de ser entendida como tendo sido efetuada ainda antes do termo inicial do prazo de que a reclamante dispunha para deduzir impugnação, o que implicará a tempestividade da mesma.

L) Observe-se que a omissão da notificação devida consubstancia um vício do procedimento, que se reflete na tempestividade da impugnação, devendo esta ter-se como tempestivamente apresentada.

M) Só esta interpretação logra assegurar uma adequada garantia jurisdicional no âmbito do contencioso tributário, cobrindo, sem lacunas, todas as ofensas dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes, pois que se assim não fosse estes ficariam impossibilitados de reagir graciosa e contenciosamente contra os atos tributários lesivos dos seus direitos e interesses legítimos sempre que a Administração Tributária remetesse uma notificação de um ato tributário que alterasse a sua situação tributária, o que constituiria uma afronta inadmissível ao princípio da tutela jurisdicional efetiva acolhido no art. 268º, n.º 4 da CRP.

N) Impõe-se, assim, concluir pela ineficácia da notificação efetuada em pessoa desconhecida que se encontrava nas instalações da impugnante e julgar a reclamação graciosa deduzida tempestivamente apresentada, revogando o acórdão recorrido, que assim o não entendeu, ordenando-se que os autos

regressem à 1ª Instancia, a fim de ai prosseguirem os seus termos, tendentes à prolação de sentença que conheça do mérito da impugnação.

1.5. A recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

1. Não se verifica a arguida oposição de julgados pelo que o presente recurso deve ser julgado findo. Sem prescindir
2. Cabia à Recorrente provar que as notificações por carta registada com AR recebidas nas suas instalações não foram entregues à respetiva gerente.
3. Não tendo sido feita essa prova, ela presume-se validamente notificada nos termos do art. 66º, 3 do C.P.T., em 2 de Junho de 2000.
4. Em consequência, a reclamação por ela apresentada em 31 de Janeiro de 2001 é intempestiva.
5. Tal significa que os atos tributários impugnados já não podem ser alterados, tendo-se formado quanto a eles caso resolvido.

Termos em que deve ser recusado provimento ao presente recurso, com as legais consequências.

1.6. O MP emite parecer no qual se pronuncia em sentido de inexistência da oposição de julgados, nos termos seguintes:

«Recurso interposto por oposição de acórdãos interposto por A..., Lda.:

Do acórdão fundamento, n.º 0927/07 do STA, proferido a 4-5-11, mostra-se já junta cópia a fls. 287 e ss., extraída em www.dgsi.pt.

A F.P. apresentou resposta ao recurso interposto, em que defende não estarem reunidos os requisitos da sua admissibilidade.

Quer parecer que é de concordar com a não admissibilidade.

Com efeito, a existência de oposição de acórdãos depende de contradição quanto a idêntica questão fundamental de direito, no quadro de idêntica regulamentação jurídica aplicável e de idênticas situações de facto, e da decisão proferida não estar de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada – arts. 284º do C.P.P.T., 27º, n.º 1, alínea b) do E.T.A.F. vigente, e art. 152º, n.ºs. 1, alínea a) e 3 do C.P.T.A. – assim, acórdãos de 26-9-07 e de 2-5-2012, proferidos pelo Pleno nos processos 0452/07, 0307/11 e 0895/11, estes 2 últimos a 2-5-2012.

E, embora seja reconhecer a similitude entre os factos, a mesma não é total, sendo que no acórdão proferido nos autos se julgou-se num quadro jurídico diverso, daquele que foi considerado no dito acórdão quanto à necessidade da notificação ser efectuada a mandatário constituído o que é diferente da matéria apreciada nos presentes autos.

Concluindo, parece não estarem reunidos os requisitos para se conhecer do recurso interposto, nomeadamente, por a decisão constante do acórdão fundamento não ter incidido sobre situação similar à dos presentes autos, pelo que é de dar o recurso por findo, nos termos do previsto nos arts. 288º n.º 2 do C.P.P.T.».

1.7. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

2.1. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes:

Para conhecimento da excepção da prescrição:

- a) A execução fiscal foi instaurada em 21.12.2000;
- b) A..., Ld.^a, foi citada pessoalmente no âmbito da execução fiscal supra a 27.12.2000;
- c) A..., Ld.^a, apresentou reclamação graciosa a 06.02.2001;
- d) A reclamação graciosa referida supra esteve parada entre 20.02.2001 e 27.02.2005;
- e) A 17.01.2006 A..., Ld.^a apresentou recurso hierárquico;
- f) O recurso hierárquico esteve parado entre 10.04.2006 e 08.01.2009;
- g) Em 16.02.2009 A..., Ld.^a instaurou a presente impugnação judicial;

Fixação dos factos relevantes para o mérito da causa:

1. A..., Lda é uma sociedade por quotas com o capital social de € 71.819,69, constituída por escritura pública de 29 de Julho de 1977 e matriculada na Conservatória de Miranda do Corvo;

2. A sociedade referida tem como sócios B..., titular de duas quotas com os valores nominais de e 37.409,84 e de € 17.457,93 e C... com uma quota de € 19.951,92;

3. A gerência da sociedade pertence a B...;

4. Quanto à forma de obrigar é necessária a assinatura do, sócio C...;

5. A sociedade mencionada tem por objecto a indústria e comércio de carnes com o CAE 611111, encontrando-se enquadrada em sede de IVA no regime normal de periodicidade mensal no Serviço de Finanças de Miranda do Corvo;


6. Pela ordem de serviço n.º 27963 de 31.08.1999 foi ordenada inspecção externa à sociedade supra referenciada, relativamente aos exercícios de 1995 a 1998;

7. Foi elaborado relatório de inspecção tributária a 30.03.2000, o qual foi alvo de despacho favorável pelo director de finanças a 05.04.2000;

8. Procedeu-se à notificação do relatório de inspecção tributária, tendo sido remetida carta registada com aviso de recepção para a seguinte morada:

Exmº Senhor
A..., LDA 3220 MIRANDA DO CORVO

9. Do respectivo aviso de recepção consta o seguinte:

<p>Data e assinatura (do destinatário ou do agente) - Date et signature (du destinataire ou de l'agent)</p> <p>07.04.00</p> 

10. Foi remetido à sociedade para a morada referida carta registada com registo de 22.05.2000 convidando-a a exercer direito de audição;

11. A contribuinte exerceu direito de audição prévia por escrito;



12. Das conclusões do relatório de inspecção, relativamente ao ano de 1997, resulta o seguinte:

Método de determinação da matéria tributável	Natureza do Imposto	Ano 1997	
		Valor	Refº Item Relatório
Com recurso a métodos indirectos	Correcções à Matéria Tributável	IRC IRS	84.014.889\$ V.c
	Imposto em falta	IVA	2.808.249\$ V.2
Com recurso a correcções aritméticas resultantes de correcções técnicas	Correcções à Matéria Tributável	IRC IRS	38.931.443\$ III-3,7
	Imposto em falta	IVA IRC IRS IS	6.207.224\$ 77.882\$ 687.257\$ 71.008\$ III-3 III-3 III-3 III-3
Penalidades	Diploma	Artº Punitivo	Refº Refº
Legislação aplicável	RJFNA	Art. 29º e Art. 34º	

13. Procedeu-se ao procedimento de revisão da matéria colectável;

14. Foi remetida para a morada referida em 8) a liquidação adicional n.º 00068116, relativo ao período 09 de 1997, no montante de € 4 831,42; a liquidação adicional n.º 00068117, relativa ao período 12 de 1997, no montante de € 3 404,10; e a liquidação adicional n.º 00068116, relativa ao exercício de 1997, no montante de € 30 961,50, todas com data limite de pagamento de 31.07.2000;

15. Dos respectivos avisos de recepção consta o seguinte:

<p>Data e assinatura (do destinatário ou do agente)</p> <p>02.06.00</p>  
--

16. Em 06.01.2001 apresentou reclamação graciosa da qual consta o seguinte:

1º - Quanto à Liquidação n.º 0068118-97 referente a IVA, no valor de 6.207.224\$00, esta liquidação deverá ser anulada.

2º - Já que se refere a Vendas a Dinheiro com os n.ºs 009820 e 009814 de 31/12/1997 e 30/09/1997, respectivamente, (Doc. n.º 4 e 5), as quais por lapso foram incluídas nas vendas do ano de 1999 e enviadas na declaração periódica de Janeiro de 1999.

3º - Caso assim não fosse, estaria a ser exigido à firma o pagamento em duplicado.

4º - As liquidações n.º 0068117-97/12 e n.º 006811697/09, respectivamente no valor de 682.461\$00 e 968.612\$00, relativas a juros de mora, também terão que ser rectificadas, dado que os dias mencionados são superiores aos reais.

Assim, teremos:

Venda a dinheiro	Imposto a entregar	Imposto entregue
30/09/1997	10 Novembro 1997	Decl. P. 01/99 – 10.03/99
31/12/1997	10 Fevereiro 1998	Decl. P. 01/99 -10.03/99

5 - Daqui se conclui que os dias para os respectivos juros não são relativamente à Liquidação n.º 0068116 de 97/09 de 923 dias, mas sim, 485 dias. E para a Liquidação n.º 0068117 de 97/12, não serão de contabilizar 831 dias, mas antes 393 dias.

Requer-se assim, a V. Exa. atentos os motivos supra invocados e os documentos juntos, se digne deferir a presente reclamação.

17. O sujeito passivo foi notificado por carta registada da proposta da decisão de indeferimento da reclamação graciosa;

18. O sujeito passivo apresentou direito de audição escrito a 11.10.2005;

19. O sujeito passivo foi notificado da decisão final por ofício de 13.12.2005, que lhe indeferiu a reclamação graciosa apresentada;

20. O sujeito passivo apresentou recurso hierárquico a 05.01.2006;

21. Por ofício de 26.01.2009 o sujeito passivo foi notificado da decisão final do recurso hierárquico, a qual confirmou a decisão de indeferimento;

22. A 16.02.2009 apresentou a presente impugnação.

2.2. E julgaram-se não provados os factos seguintes:

«FACTOS NÃO PROVADOS

Todos os restantes, sendo com interesse para a decisão da causa o seguinte:

1- Os avisos de recepção das liquidações adicionais referidas em 14) e 15) foram rubricadas pela sócia gerente da sociedade, B...».

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCAN, em 14/3/2012 (fls. 215/239), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do STA, em 4/5/2011, no proc. 0927/10.

Na verdade, como acima se referiu, embora a recorrente aluda no requerimento de fls. 273, a oposição com o acórdão do STA de 7/12/2011, no proc. 0299/11, junta, porém, cópia do acórdão do STA, de 4/5/2011, rec. n.º 0927/10 e nas alegações, continuando embora a referenciar, no parágrafo inicial das mesmas, o acórdão do STA de 7/12/2011, rec. n.º 299/11, acaba por, na parte em que procede à apreciação do acórdão fundamento, referir e apreciar o acórdão do STA de 4/5/2011, rec. n.º 0927/10, juntando, de novo, cópia deste mesmo acórdão, sendo que também a recorrida, por sua vez, contra-alegou procurando demonstrar a inexistência de oposição de julgados, com referência, igualmente, a este acórdão de 4/5/2011, rec. n.º 0927/10.

Ou seja, verifica-se lapso manifesto, por parte da recorrente, naquela primeira indicação do acórdão fundamento: apesar de referir o acórdão do STA, de 7/12/2011, no proc. 0299/11, pretendeu, certamente, referir-se ao acórdão do STA, de 4/5/2011, rec. n.º 0927/10, em relação ao qual acabou por referenciar toda a alegação do recurso, reproduzindo, aliás, até a factualidade provada que dele consta e afirmando, nos n.ºs. 6 a 11 das alegações (fls. 310) ser esse, afinal, o acórdão fundamento. Tendo sido, igualmente, com referência a este acórdão que o recurso por oposição veio a ser admitido no TCAN 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.

É, pois, de concluir que o acórdão fundamento invocado no presente recurso é o acórdão do STA de 4/5/2011, rec. n.º 0927/10.

3.2. De todo o modo, apesar de a Exma. relatora ter considerado verificar-se a apontada oposição de acórdãos, porque tal decisão do relator não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, ⁽¹⁾ importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.3. 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, 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.

3.4. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, sendo que, de acordo com o despacho da Exma. Relatora, tal oposição ocorre dado que no acórdão recorrido se decidiu pela tempestividade da impugnação, mas pelo não conhecimento do mérito desta, enquanto que no acórdão fundamento se decidiu pela tempestividade da impugnação e se entendeu ordenar a remessa dos autos à 1ª instância para aí prosseguirem termos.

E também na alegação da recorrente aquela oposição de acórdãos se verifica, dado que:

- O acórdão recorrido considerou que, por um lado, uma eventual irrelevância dos fundamentos invocados pode reflectir-se na apreciação do mérito da impugnação mas não prejudica a sua tempestividade (pelo que a sentença recorrida incorreu neste erro de análise ao considerar a impugnação intempestiva), mas, por outro lado, ainda que se reconheça a tempestividade da impugnação, não se pode conhecer do mérito da mesma, pois que só a tempestividade da reclamação graciosa abre à impugnante, neste caso, a possibilidade de discutir a legalidade das liquidações, pois confirmada que se mostra a intempestividade da reclamação tudo se passa como se esta não tivesse existido. E se a eventual extemporaneidade da reclamação não tem por consequência a extemporaneidade da impugnação, não há dúvida que a extemporaneidade da reclamação conduz à necessária improcedência da impugnação, por se reagir, então, contra um caso decidido ou resolvido.

- Já no acórdão fundamento decidiu-se que sendo juridicamente relevante a impugnação deduzida terá de ser entendida como tendo sido efectuada ainda antes do termo inicial do prazo de que o reclamante dispunha para deduzir impugnação (15 dias após a notificação do indeferimento de reclamação graciosa, nos termos do n.º 2 do art. 102º do CPPT), o que implicará a tempestividade da mesma, sendo que a omissão da notificação devida não se consubstancia, in casu, em nulidade processual, pois que não foi cometida no âmbito de qualquer processo, antes no termo do procedimento de reclamação, antes de um vício procedimental, que não pode deixar de reflectir-se na tempestividade da impugnação devendo esta ter-se como tempestivamente apresentada, pelo que se impõe, constatada a junção de procuração forense junto ao apenso referente ao procedimento administrativo e a omissão de notificação ao mandatário do indeferimento da reclamação, concluir pela ineficácia da notificação efectuada na pessoa do reclamante e julgar a impugnação judicial deduzida tempestivamente apresentada, revogando a sentença recorrida que assim o não entendeu. Vejamos, pois.

4.1.1. A recorrente deduziu, no TAF de Coimbra, a presente impugnação judicial da decisão de indeferimento do recurso hierárquico interposto no seguimento de indeferimento (por extemporaneidade) da reclamação graciosa deduzida contra as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, ali referidos.

Em 1ª instância veio a decidir-se, em síntese, o seguinte:

- A impugnante invoca, como fundamentos da impugnação, a tempestividade da reclamação graciosa, o incumprimento de formalidades na notificação e a errada apreciação dos elementos de facto e errada quantificação da matéria colectável.

- Embora a notificação deva considerar-se como regular, a reclamação graciosa foi intentada extemporaneamente, pelo que a impugnação deve, igualmente, considerar-se intempestiva: a impugnação intentada no seguimento de reclamação graciosa e recurso hierárquico, depende necessariamente, da tempestividade do uso destes meios.

- Assim, demonstrando-se que a reclamação graciosa foi deduzida para além do prazo, deve considerar-se que caducou o direito de impugnar, o que é de conhecimento oficioso e conduz à absolvição do pedido.

4.1.2. Desta decisão da 1ª instância, a recorrente interpôs recurso para o TCAN.

Por acórdão de 14/3/2012, o TCAN negou provimento ao recurso com a seguinte fundamentação, em síntese:

a) Por um lado, a recorrente discorda da sentença na parte em que concluiu que ela (recorrente) se deve considerar notificado das liquidações que deram origem à dívida exequenda, na data de 2/6/2000 (data constante do aviso de recepção).

Ora, no caso, tem de concluir-se que a notificação das liquidações adicionais de IVA – apuramento do imposto em falta por recurso a métodos indirectos com referência ao exercício de 1997, por meio de carta registada com AR, assinada por alguém que se encontrava na sede fiscal da sociedade, se tem por válida e legalmente concretizada, na data em que esta assinou aquele recibo.

E como a sentença recorrida também entendeu assim, forçoso se impõe concluir que não cometeu qualquer erro de julgamento.

b) Por outro lado, a sentença apreciou a questão da tempestividade da reclamação (para aferir da tempestividade da impugnação), sendo que a mesma implicava uma tomada de posição prévia sobre a validade e eficácia da notificação das liquidações, tendo por premissa que aquela notificação ocorreu efectivamente a 2/6/2000.

Ora, apesar de (até à revogação dos n.ºs. 2 e 3 do art. 70º do CPPT - operada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30/12 – OE/2006) o legislador admitir a possibilidade de ser deduzida reclamação graciosa no prazo de um ano com fundamento na preterição de formalidades essenciais ou na inexistência, total ou parcial do facto tributário, sendo que, em caso de indeferimento da reclamação “graciosa” deduzida com aquele fundamento poderia ainda o interessado “aproveitar” do prazo de 15 dias posterior à notificação para deduzir impugnação judicial (do indeferimento da reclamação), na qual o acto reclamado seria apreciado (mesmo que o indeferimento da reclamação tivesse sido motivado pela extemporaneidade da reclamação).

Assim, no caso vertente, assente que está que a impugnante se considera regularmente notificada das liquidações a 2/6/2000, com data limite de pagamento 31/7/2000:

- **1)** Bem andou a sentença recorrida ao julgar intempestiva a reclamação, por ter sido deduzida para além do prazo fixado no n.º 1 do art. 70º do CPPT (correspondente, ao tempo, ao prazo de impugnação judicial estabelecido no art. 102º do CPPT), teria de tê-lo sido dentro dos 90 dias seguintes ao termo do prazo para pagamento do imposto liquidado (no caso dos autos, ocorrido a 31/7/2000), sendo intempestiva a reclamação que apenas foi apresentada no dia 6/2/2001.

E, disso dá conta a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que atesta a sua extemporaneidade, porquanto terá sido apresentada para além do prazo de 120 dias, previsto nos artigos 70º, n.º 1 e 102º, n.º 1, alínea a) do CPPT, contado a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas.

- **2)** Mas desta decisão de indeferimento cabia impugnação judicial a deduzir no prazo referido no n.º 2 do artigo 102º do CPPT, ou seja, 15 dias após a sua notificação ou recurso hierárquico apresentar no prazo de 30 dias em conformidade com o disposto no art. 76º e 66º n.º 2 do CPPT. Ora, tendo a recorrente/impugnante sido notificada da mesma, decisão da reclamação graciosa, em 13/12/2005, e apresentado recurso hierárquico em 5/1/2006 e notificado da decisão final deste em 26/1/2009, a impugnação judicial deduzida a 16/2/2009 é, por isso, tempestiva porque deduzida no prazo legal (art. 120º do CPPT).

A eventual irrelevância dos fundamentos invocados pode reflectir-se na apreciação do seu mérito mas não prejudica a sua tempestividade. A sentença recorrida incorreu, assim, neste erro de análise, ao considerar a impugnação intempestiva.

- **3)** Mas, por outro lado, ainda que se reconheça a tempestividade da impugnação, não se pode conhecer do mérito da mesma, não se podendo olvidar os fundamentos de ordem adjectiva que obstam ao conhecimento do mérito, pois que, só a tempestividade da reclamação graciosa abre à impugnante, neste caso, a possibilidade de discutir a legalidade das liquidações, pois confirmada que se mostra a intempestividade da reclamação tudo se passa como se esta não tivesse existido.

E embora a eventual extemporaneidade da reclamação não consequencie a extemporaneidade da impugnação, não há dúvida que a extemporaneidade da reclamação conduz à necessária improcedência da impugnação, por se reagir, então, contra um caso decidido ou resolvido (neste sentido acórdão do STA de 02.04.2009, proferido in proc. 0125/09).

4.2. Por sua vez, também no acórdão fundamento (proferido na Secção de Contencioso Tributário do STA, em 4/5/2011, no proc. n.º 0927/10) estava em causa sentença que julgara procedente a excepção de caducidade do direito de deduzir impugnação judicial.

A sentença absolvera a Fazenda Pública da instância, pois que (sendo de 15 dias, contados após a notificação do indeferimento), o prazo de impugnação da decisão de indeferimento expresso de “reclamação graciosa”, nos termos do n.º 2 do art. 102º do CPPT, no caso, o impugnante fora notificado do despacho proferido na reclamação graciosa em 16/6/2004 e o prazo de 15 dias terminara no dia 1/7/2004, tendo a petição inicial sido enviada por via postal com registo de 2/7/2004, ou seja, para além do prazo previsto na lei.

A sentença julgara ali provado que (i) a impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação do IRS do ano em discussão, em 25/3/2004, (ii) que em 12/5/2004, o Chefe do Serviço de Finanças proferira despacho de indeferimento do pedido de anulação da liquidação; que (iii) o impugnante foi notificado do indeferimento da reclamação graciosa em 16/6/2004; e que (iv) a impugnação judicial foi remetida por via postal com registo, ao SF, em 2/7/2004.

Porém, no recurso, o aí recorrente questionava o decidido quanto a essa matéria da excepção de caducidade, alegando que a decisão de indeferimento da “reclamação graciosa” não tinha sido notificada ao advogado constituído no procedimento de reclamação (apenas o próprio reclamante tinha sido notificado do indeferimento) e invocando que a notificação ao mandatário constituído era obrigatória nos termos do art. 40º do CPPT e condição de eficácia do acto (artigo 36º n.º 1 do CPPT), pelo que a sua omissão afectou o direito de defesa do recorrente, pois que o impediu de apresentar o prazo legal a impugnação deduzida.

O acórdão do STA considerou, no que aqui releva, que, resultando do art. 40º do CPPT que era legalmente obrigatória a notificação do mandatário, não a substituindo a notificação feita ao reclamante, então, em tal caso, tendo sido feita notificação do indeferimento expresso da reclamação ao reclamante mas não o tendo sido também ao seu mandatário constituído no procedimento, sendo esta legalmente devida e não substituível por aquela, teria que concluir-se que, por um lado, a AT notificou quem não deveria ter notificado e, por outro lado, não notificou quem deveria notificar, o que não pode deixar de ter consequências no que respeita à tempestividade da impugnação deduzida na sequência do indeferimento expresso da reclamação graciosa.

Concluindo, em consequência, que aquela notificação feita na pessoa do reclamante, era ineficaz designadamente para o efeito da determinação do termo inicial do cômputo do prazo de impugnação do indeferimento expresso da reclamação e, assim, juridicamente, a impugnação deduzida teria de ser entendida como tendo sido efectuada ainda antes do termo inicial do prazo de que o reclamante dispunha para deduzir impugnação (15 dias após a notificação do indeferimento de reclamação graciosa, nos termos do n.º 2 do artigo 102º do CPPT), o que implicou a tempestividade da mesma e a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguirem termos, se a tal nada mais obstar.

4.4. Ora, confrontando a factualidade e a fundamentação de direito relativa aos arestos em causa, fica claro que, como alega a recorrida nas suas contra-alegações e como também salienta o MP, existe uma relevante diferença entre as situações factuais subjacentes aos acórdãos em confronto, bem como em relação às respectivas soluções jurídicas neles adoptadas.

É verdade que ambos os arestos se debruçaram sobre a questão da tempestividade da impugnação após o indeferimento de reclamação graciosa. Fizeram-no, todavia, no âmbito de quadros factuais e jurídicos completamente distintos, o que não pode ser ignorado.

Desde logo, no caso presente, a questão essencial não é a da tempestividade desta impugnação mas sim a da reclamação que a imediatamente a precedeu, ao passo que no acórdão-fundamento não se discutiu, nem se pôs em causa a atempada dedução da reclamação graciosa anterior à impugnação, mas apenas e tão só a extemporaneidade desta última (impugnação).

E é esta diferença que justifica que os dois arestos tenham sido convocados a decidir, como pressuposto da sua decisão, duas outras questões também totalmente diversas: o TCAN pronunciou-se sobre a validade da notificação da liquidação efectuada ao sujeito passivo através de carta registada com AR assinado por terceiro cuja identidade se desconhece; o STA debruçou-se sobre a validade da notificação da decisão da reclamação graciosa efectuada ao sujeito passivo e não ao seu mandatário constituído.

Trata-se, portanto, de questões e matérias diferentes e sem qualquer possibilidade de equiparação, sendo, precisamente, essa diversidade de factualidades e de questões que justifica as diferentes soluções jurídicas adoptadas nos dois arestos e não qualquer real divergência de interpretação e aplicação de normas jurídicas relativamente ao mesmo e único tema.

Sendo certo, de todo o modo, que apenas seria relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas e que tal oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos (não bastando, sequer, a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta) - cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, p. 424, acs. do Ple-

nário 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.

4.5. Em suma, os arestos em confronto decidiram as questões neles apreciadas de forma distinta, não por força de divergência de entendimentos jurídicos, mas, antes, por força de diferentes quadros factuais que julgaram provados e de diferentes questões jurídicas que se impunha apreciar.

Pelo exposto, porque a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, embora esta deva ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais, é de concluir que, no caso presente e no contexto factual e jurídico acima referenciado, 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 nem a alegada identidade substancial das situações fácticas em confronto nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

E, assim sendo, por falta 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, ficando prejudicada, por desnecessária, a apreciação de desconformidade do acórdão recorrido com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

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.

Lisboa, 5 de Junho de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rotheres* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão*.

(¹) 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».

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).

Acórdão de 5 de junho de 2013.

Assunto:

IVA. Requisitos das faturas. Regularização das deduções.

Sumário:

Não se verificam os requisitos legalmente exigidos pelo artº 284º do CPPT para o recurso por oposição de acórdãos se, para além de ser distinta a matéria de facto, acórdão recorrido e acórdão fundamento convergem até em termos doutrinários.

Processo n.º 211/13-50.

Recorrente: P..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

I. “Z..., SA”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Sul em 07.12.1011 (v. fls. 293 e segs.) por este se encontrar em oposição com o acórdão do TCAN, de 11.11.2004 – Processo n.º 0105/04, na parte referente à admissão de 2ªs vias de faturas no caso de irregularidades formais das faturas iniciais e com o acórdão deste STA, de 1.05.2011 – Processo n.º 0966/10 no que se refere ao prazo geral para a dedução de IVA previsto no artº 22º, n.º 1 do CIVA e o limite máximo estabelecido no n.º 2 do artº 92º do mesmo diploma.

II. Admitido o recurso por despacho de fls. 437, foram proferidas alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os acórdãos (fls. 441/452).

III. Por despacho de fls. 458 do Relator foi julgada verificada a oposição entre os acórdãos, seguindo-se as alegações da recorrente ao abrigo do disposto n.º 5 do artº 284º do CPPT, nas quais conclui:

A). Para corrigir as omissões verificadas nas faturas em causa, a Recorrente diligenciou junto do respetivo fornecedor a emissão por este de segundas vias das mesmas, por forma a legitimar o direito à dedução do imposto já exercido, nos termos do artigo 19º, n.º 2 do CIVA;

B). Tal procedimento é, em seu entender, o único que está em consonância com a letra e o espírito do citado normativo legal e em harmonia com o princípio da justiça material;

C). Com efeito, as segundas vias de faturas servem, igualmente, o propósito da adequada fiscalização do exercício do direito à dedução, garantindo que o imposto não será deduzido por mais de uma vez, uma vez que reproduzem fielmente e são em tudo idênticas às faturas primeiramente emitidas;

D). Aceitar-se, ao invés, que a fiscalização do cumprimento dos requisitos formais das faturas por parte do destinatário das mesmas se extingue no momento em que estas são rececionadas, e não exigir (e permitir) àquele que encete esforços no sentido de conseguir junto do terceiro a emissão da segunda via, é “*esvaziar*” esse ónus legal;

E). Assim, ao permitir-se a apresentação de segundas vias, a fiscalização do exercício do direito à dedução do IVA fica salvaguardada;

F). Este entendimento está sustentado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (Contencioso Tributário) de 11/11/2004, proferido no âmbito do processo n.º 00105/04, o qual admite, claramente, para colmatar a falta de requisito(s) de validade formal das faturas, a apresentação “*a posteriori*” de segundas vias de faturas ou documentos equivalentes a faturas, os quais devem, conter todos os requisitos enunciados no n.º 5 do então artigo 35º do CIVA;

G). Face ao exposto, é imperativo a opção por uma solução mais consonante com a justiça material, admitindo-se a correção posterior das faturas, através da apresentação de segundas vias ou documentos equivalentes, isto é, de originais, por forma a possibilitar-se o exercício do direito de dedução do IVA que foi efetivamente suportado e que corresponde a uma operação real e a dar-se pleno cumprimento ao ónus de fiscalização que incide sobre os destinatários das faturas.

H). Por outro lado, no que respeita à retificação do IVA, pela leitura do então artigo 71º do CIVA, tem que se concluir que os motivos aí previstos são variados;

I). As regularizações em causa resultam, indubitavelmente, de acordos celebrados entre a Recorrente e os seus clientes (acordos de “*acerto final de contas*” de empreitadas, incluindo os extrajudiciais homologados judicialmente, acordos de revisão de preços, etc.), enquadráveis, por conseguinte, na previsão específica do n.º 2 do então artigo 71º do CIVA;

J). Tal significa que a dedução do correspondente imposto pode efetuar-se até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor, não podendo, no entanto, ser ultrapassado o prazo máximo de caducidade de 4 anos do exercício do direito à dedução;

K). Assim sendo, a Recorrente não pode concordar com o Acórdão recorrido, o qual propugna pela necessidade de se proceder a uma interpretação do artigo 71º do CIVA no sentido de se aplicar a disciplina, condicionalismos e prazo estabelecidos no seu n.º 6 às diversas situações de regularização de imposto aí previstas, por forma a impedir que o sujeito passivo “*escolha*” o momento que lhe for mais conveniente para proceder à respetiva dedução;

L). Com efeito, os prazos para a dedução do IVA não são os que melhor aprouverem ao sujeito passivo, mas os que forem prescritos na Lei para o efeito, seja o prazo geral previsto no n.º 2 do artigo 22º, as situações constantes nos outros números do mesmo dispositivo legal ou as exceções consentidas no artigo 71º, todos do CIVA;

M). Acresce que, os “*erros materiais ou de cálculo*” previstos no n.º 6 do então artigo 71º do CIVA correspondem apenas aos ocorridos na execução da contabilidade, como sejam os de soma, de transporte de valores da contabilidade para a declaração, eventuais duplicações ou eliminações de valores, etc. e não às situações de “*alterações contratuais*”, independentemente destas terem surgido antes ou depois de efetuado o registo contabilístico das transmissões de bens e/ou das prestações de serviços que lhe estão subjacentes;

N). Pelo exposto, conclui-se que a situação de regularização de IVA motivada por “*alterações contratuais*” efetuada pela Recorrida é regulada por uma disposição específica - o n.º 2 do mesmo dispositivo legal devendo, por conseguinte, aplicar-se o prazo de dedução aí previsto, apenas balizado pelo prazo máximo de caducidade do exercício do direito à dedução de 4 anos.

Nestes termos, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, anulando-se a decisão recorrida, tudo com as legais consequências, assim fazendo vossas excelências, venerandos juízes conselheiros, a costumada justiça.

IV. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 514 no qual se pronuncia pela inexistência de oposição de acórdãos.

V. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

A) No acórdão fundamento do TCAN:

a). O impugnante encontra-se coletado pelo exercício da atividade de “*Construção Civil - Construção e Reparação de Edifícios*”, CAE 45211 e enquadrado para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado no regime normal com periodicidade mensal – cfr. fls. 58;

b). Em consequência de exame efetuado à escrita da impugnante foi apurado que esta havia deduzido indevidamente o IVA de Esc. 2.489.882\$00 relativo às faturas emitidas por J., Construções Ld^a, A..., E..., E... e F..., Ld^a, **as quais não continham a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos e dos serviços prestados** – cfr. fls. 7 a 13 e docs. de fls. 16 a 40;

c). E que havia deduzido indevidamente o IVA de Esc. 136.000\$00 relativo à fatura emitida por A..., **a qual não continha a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos e dos serviços prestados e com indícios reveladores de não corresponder a qualquer transação comercial** – cfr. **fls. 8, 13 e docs. de fls. 14 e 15;**

d). E que havia deduzido indevidamente o IVA de Esc. 56.828\$00 relativo a rendas de um contrato de aluguer de longa duração de veículo automóvel – cfr. fls. 11;

e). Com base naqueles factos os serviços elaboraram as Notas de Apuramento Modelo 382 – cfr. fls. 46;

f). Pelos Serviços foi liquidado o IVA em falta de Esc. 2.682.710\$00 e juros compensatórios de Esc. 1.874.673\$00 – cfr. fls. 47 e 48;

g). A impugnante foi notificada para proceder ao pagamento daquele imposto e juros compensatórios até 31 de agosto de 1996 o que não veio a fazer - cfr. fls. 58;

h). Tendo sido emitidas certidões de dívida e instaurado processo executivo – cfr. fls. 56 a 58.

Ao abrigo do disposto no artº.712º do CPC, foi, ainda, dada como provada a seguinte matéria de facto:

i). Na sequência de exame à escrita do impugnante, pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária, foi elaborado o relatório que se encontra documentado a fls. 7/13, que se dá aqui por integralmente por reproduzido, e no qual, no essencial, se consignou o seguinte:

«SUBCONTRATOS

Foram analisados minuciosamente os documentos constantes desta conta, verificando-se que muitos deles não estão processados de acordo com o n.º 5 do art. 35º do IVA, isto é os serviços e os bens neles contidos não se encontram devidamente discriminados e quantificados. Por outro lado, chama-se a atenção para a data da maior parte das faturas coincidir com os últimos meses do ano, com valores muito significativos, o que pode revelar faturação falsa - faturas de favor e faturas falsas propriamente ditas - a fim de ajustar margens de lucro, aumento dos custos, cobrir outros custos para os quais não tivesse documentos legais (mão de obra clandestina), etc.

Assim, foi elaborada uma relação das faturas, que se junta à presente informação, que não obedecem ao referido artigo e de acordo com o ofício n.º 1811044 de 06/12/91, do gabinete do Subdiretor Geral, cortar o direito à dedução, visto que o adquirente procedeu à dedução do imposto com base em documentos passados sem forma legal.

Para além disso, em fiscalizações cruzadas que foram efetuadas e por consulta ao sistema informático do IVA/IRS, há a destacar que alguns emitentes dos documentos constantes da relação acima referida, têm indícios de faturação falsa, conforme se vai expor.

Emitente: A (...).

Contribuinte c/ indícios relevantes de emissão de faturação falsa propriamente dita.

Resumo da informação elaborada para efeito das ordens de serviço n.ºs 51017 de 05/09/94 e 58988 de 10/03/95:

1. O sujeito passivo liquida imposto nas faturas que emite, mas não cumpre quaisquer obrigações fiscais, nomeadamente:

- não entrega as declarações periódicas de IVA (art. 28º n.º 1 alínea c) do Código do IVA);
- não apresenta as declarações de rendimentos mod/2 com o respetivo anexo do movimento efetuado na categoria C - rendimentos comerciais (art. 57º alínea b) do Código do IRS).
- inexistência de elementos de escrita.

2. Das informações elaboradas (fiscalizações cruzadas) para as empresas X... (...) e V... (...) concluiu-se que o sujeito passivo emitiu faturação falsa para estas firmas, no valor respetivamente de 27.354.750\$00 e 16.854.700\$00.

3. As compras feitas por A..., nos anos de 1991, 1992 e 1993, respetivamente de 129.445\$00, 2.805.875\$00 e 79.432.\$00 revelam uma atividade de muito menor dimensão. O volume de negócios e o apuramento do lucro tributável, para os referidos anos, foi apurado por presunção e por aplicação dos métodos indiciários, ao abrigo do artigo 84º do Código do IVA e artigo 38º do Código do IRS.

4. Não tem empregados inscritos na Segurança Social. Os operários que porventura tivesse era pessoal eventual sem possibilidades de identificação, que era contratado conforme o trabalho para executar.

5. Nas faturas emitidas para B.. nos anos de 1991 a 1993 e que estão devidamente identificadas na relação anexa à presente informação, no valor total de 2.302.000 \$00 verificam-se os seguintes factos e situações:

- As faturas não estão devidamente discriminadas, conforme o n.º 5 do art. 35º do CIVA;
- As faturas foram emitidas no final dos exercidos;
- Não faz B.. qualquer prova aceitável dos pagamentos a este sujeito passivo dado que os correspondentes recibos de quitação do pagamento são meras saídas de numerário».

B) No acórdão fundamento deste STA, de 18.05.2011:

A). Na sequência de ação inspetiva à impugnante realizada pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária da Direção-Geral dos Impostos, com referência ao exercício de 2003, foi elaborado o relatório final constante de fls. 19/61, datado de 16/11/2007, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e efetuada correção em sede de IVA, no montante de € 18.976,42, respeitante a indevida dedução, em dezembro de 2003, do IVA liquidado em fatura emitida no dia 27/03/2001 pelo fornecedor B..., **por se entender que o diferimento entre a respetiva data de emissão e a data da contabilização do IVA dedutível foi, em incumprimento do disposto no artigo 71.º, n.º 6, do CIVA, superior a um ano (Docs. 1 e 4 da petição inicial).**

B). No dia 17/12/2007, a Administração Fiscal emitiu então a liquidação de IVA n.º 07318623 e a respetiva liquidação de juros compensatórios n.º 07318624, relativas ao período de dezembro de 2003, no montante global de € 21.835,88 (vinte e um mil, oitocentos e trinta e cinco euros e oitenta e oito cêntimos) (Docs. 2 e 3 da Pi).

C). No dia 31/01/2008, data limite do seu pagamento voluntário, a impugnante procedeu ao pagamento das liquidações referidas no ponto B (Docs. 5 e 6 da Pi).

C) No acórdão recorrido:

1) A impugnante foi objeto de uma ação de inspeção por parte da Direção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária da DGCI, aos exercícios de 2000 e 2001, que originou as liquidações adicionais de IVA n.º 03293345, 03293364 e de Juros Compensatórios n.ºs 03293352, 03293353, 03293354, 03293355, 03293356, 03293357, 03293358, 03293359, 03293360, 03293361, 03293362, 03293363, 03288909, 03288910, 03288911, 0328890912, 03288913, 03288914, 03288915, 03288916, 03288917, 03288918, 03288919, 03288920, 03288921, 03288922, 03288923, 03288924, 03288925, 03293343, 03293344, 03293346, 03293347, 03293348, 03293349, 03293350 e 03293351. - Doc. fls. 36 a 74 dos autos e 140 e ss do PAT.

2) Relativamente ao Exercício de 2000, a Administração Tributária apurou IVA em falta na regularização de operações ocorridas há mais de 12 meses no montante de € 3.263,54. - Doc. fls. 163 e ss do PAT.

3) Deste montante de € 3.263,54, a quantia de € 1.233,22 respeita à nota de crédito 6150001 emitida pela impugnante à sociedade U..., que a assinou. - Doc. fls. 75 dos autos.

4) Foi efetuada uma reunião entre as duas sociedades, a qual tinha por objetivo declarado fazer um acerto final de contas, tendo ficado acordado a emissão de nota de crédito no valor referido e, a ata de reunião encontra-se assinada por representantes das duas sociedades - Doc. fls. 76

5) A Administração Tributária considerou ainda que seriam devidos juros compensatórios relativos a regularização de imposto a favor da impugnante na declaração periódica de novembro de 2000, no montante de € 50.877,38 constante de uma nota de crédito por si emitida nesse mês, relativamente à qual o seu cliente só emitiu declaração de receção da nota de crédito em 04/06/2003 - Doc. fls. 164 do PAT e anexo 14.

6) No que se refere exercício de 2001, a Administração Tributária considerou que a impugnante deduziu indevidamente imposto no montante de € 126.467,73, por constar de faturas sem a forma legal, nomeadamente não ser indicada a tipografia responsável pela impressão ou se são processadas por computador. - Doc. fls. 173 do PAT.

7) O sujeito passivo em sede do direito de audição no âmbito da inspeção, apresentou à A.T., novas faturas, emitidas em 2003, que constituem réplicas das primeiras, **tendo sido acrescentada a expressão “processado por computador”** - Doc. fls. 178 e ss do PAT e anexo 22.

8) A Administração Tributária considerou ainda ser indevida a regularização de imposto a favor da impugnante no valor de € 89.538,28, por constar de notas de crédito emitidas para regularização de faturas emitidas há mais de um ano, e por não ter sido demonstrada a apresentação de requerimento ao Diretor Geral dos Impostos. - Doc. fls. 173 e ss.

9) Este montante corresponde às seguintes notas de crédito emitidas pela impugnante: 61610001, 61N10006, 61N10008 e 61N10009. - Docs. fls. 95 e ss dos autos e 266 do PAT.

10) A nota de crédito 61610001 foi emitida na sequência de acordo extrajudicial datado de 25 de junho de 2001, entre a Z... e a T..., respeitante a acerto final de contas relativo ao contrato de subempreitada da linha Alameda-EXPO. - Doc. fls. 95 e ss.

11) Esta nota de crédito encontra-se assinada pela T... ACE com data de 25/06/2001 e o valor do IVA que nela consta é 15.966.529\$00. - fls. 101.

12) A nota de crédito 61N10006 corresponde à anulação da fatura n.º 51970102. -Doc. fls. 102 e ss.

13) O valor do IVA que consta nesta nota de crédito é 87.675\$00.- fls. 102

14) Esta anulação foi proposta pela S..., SA a quem foi emitida a fatura pela Z... - Doc. fls. 113.

15) A nota de crédito 61N10008 respeita a anulações parciais das faturas n.º 51080025 e 51080026, referentes a revisão de preços. - Doc. fls. 114 e ss.

16) O valor do IVA que consta desta nota de crédito é de 1.435.006\$00 - Doc. fls. 114.

17) Por fax datado de 26/08/2003, a S..., SA informou a Z... que contabilizou em novembro de 2001 as Notas de Crédito 61N10006 e 61N10008, tendo procedido à regularização a favor do Estado do valor do IVA. - Doc. fls. 128.

18) Da nota de crédito 61N10009 (a qual respeita à quota parte da impugnante na nota de crédito que o Consórcio (R... ACE) emitiu a favor do ... referente a à revisão de preços final de empreitada) em nome da Q..., SA, consta o valor de IVA de 461,603\$00. - Doc. fls. 266 e ss do PAT.

19) A Q..., SA, confirmou por fax datado de 26/08/2003 que liquidou no mês de fevereiro de 2002 o IVA no valor de 461.603\$00 referente à nota de crédito 61N10009. Doc. fls. 269 do PAT.

20) No exercício de 2001, a Administração Tributária considerou ainda que seriam devidos juros compensatórios relativos a regularização de imposto a favor da impugnante, no montante de € 39.833,08 constante de notas de crédito no momento da emissão, relativamente às quais só comprovou a receção pelo adquirente em data posterior - Doc. fls. 173 e ss do PAT e anexo 21.

21) A A.T., no relatório final da inspeção, pronunciou-se sobre o exercício do direito de audição da impugnante, remetendo, quanto IVA em falta do ano de 2001 para a análise efetuada quanto ao ano de 2000. - Doc. fls. 179 do PAT.

VI. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

Apesar de o Relator ter proferido o despacho de fls. 458 em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (hoje artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, (v. carimbo de entrada de fls. 2 - 13.01.2004) são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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.

Vejamos então se, no caso dos autos, se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados

VI.1. No acórdão recorrido, e no que se refere aos requisitos das faturas, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“No caso dos autos a impugnante deduziu, durante o ano de 2001, IVA liquidado em faturas que não continham a menção de haverem sido processadas por computador, nem ostentavam, impressa tipograficamente, qualquer referência a autorização ministerial relativa à tipografia que as imprimiu e ainda os elementos identificativos desta nomeadamente a designação social, sede e número de identificação

fiscal. Por outras palavras, para exercer o pretendido direito à dedução do tributo, que teria pago, aquela utilizou, como suporte contabilístico faturas que não cumpriam a forma legal, especialmente impostas pelo artº 3º, n.º 3 do artº 45/98, de 11.02. Ora, sucedeu que, confrontada no âmbito de procedimento de inspeção tributária, com esse incumprimento legal, que ditava, necessariamente, a ilegalidade da dedução efetivada, a impugnante obteve, do fornecedor, fatura, emitidas em 2003, replicando o conteúdo das primeiras e com o acrescentamento da expressão “processado por computador”, que, uma vez apresentadas aos serviços de administração tributária/AT, o tribunal considerou, como vimos, suprirem a irregularidade detetada nas primeiras vias, pelo que tratando-se de operações reais, conferentes de direito à dedução do IVA, nada obstará a aceitar-se o exercício do mesmo, nos moldes ocorridos.”

E mais adiante:

“Com todo o respeito, não podemos acolher este entendimento.

Em primeiro lugar, a factualidade disponível não permite com segurança, afirmar que estamos perante uma mera irregularidade, quanto à ausência, nas faturas emitidas em 2001 e que suportaram a dedução do IVA da menção “Processado por computador.

...Em segundo lugar, não se desconhecendo a ocorrência de situações em que se admite o recurso a 2ªs vias de faturas, estas reproduções, enquanto vocacionadas para a reforma das correspondentes originais, e, portanto, capazes de a segurar uma identificação abrangente do conteúdo do documento reformado, devem ter-se por utilizáveis em casos de indisponibilidade, destacadamente, devido a inutilização das primeiras formas. Posto isto, ao invés do expandido na sentença recorrida, as faturas emitidas em 2003 não podem ser consideradas e valoradas como 2ªs vias das de 2001, dado que, embora na quase totalidade reproduzirem o conteúdo destas, acrescentarem “processado por computador”, circunstância que as transforma em documentos novos e não em reproduções de outros, aliás, existentes.”

VI.2. No acórdão fundamento do TCAN, relativo a esta mesma questão, por sua vez, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“...tendo a fatura por finalidade a comprovação das transações ou serviços prestados por quem a emite, por forma a permitir que a fiscalização tributária possa controlar as componentes do lucro tributável e os respetivos impostos, a comprovação da sua existência tem de ser feita exclusivamente por via documental, pela exibição, ainda que em 2ª via, das faturas ou documentos equivalentes que suportam os valores contabilizados.

Com efeito, estabelecendo a lei determinadas exigências relativas à emissão de faturas – (cfr. artº. 35º do CIVA, que enuncia requisitos vários e pormenorizados quanto ao seu preenchimento, que são condição para a dedução do imposto por parte do sujeito passivo adquirente, em harmonia com o preceituado no art. 19º n.º 2 do CIVA) - com o objetivo claro de evitar a fuga e a evasão fiscais, é de concluir que a fatura constitui uma formalidade “ad substantiam” para o exercício do direito à dedução do IVA, a qual não pode ser dispensada na prova do respetivo facto, pois que nos termos do disposto no art. 655º do Cód.Proc.Civil, se a lei exigir, para a existência ou prova do facto jurídico, alguma formalidade especial (ad substantiam) não pode esta ser dispensada, excluindo-se, dessa forma, a prova testemunhal e por presunções de harmonia com o estipulado nos arts. 393º n.º 1 e 351º do Código Civil.

Ora, as faturas aqui em questão, apesar de conterem os elementos referidos nas alíneas a) e d) do n.º 5 do art. 35º, não preenchem os requisitos legais a que se referem as als. b) e c) desse normativo, pois não discriminam nem os serviços (nem a sua natureza) que em concreto foram prestados, nem as quantidades unitárias ou totais dos mesmos, elementos esses essenciais à devida identificação da operação e à correta atuação dos mecanismos de controle da liquidação e da dedução do respetivo IVA.

Tratando-se de faturas que não respeitam integralmente o artigo 35º n.º 5 do CIVA, não se pode considerar que estejam passadas “em forma legal” e, conseqüentemente, não permitem a dedução do respetivo IVA de harmonia com o artigo 19º n.º 2 do CIVA, independentemente da prova que se faça da realidade das operações subjacentes”.

Ora, desde logo resulta destes arestos que estamos em presença de factos distintos. Por outro lado, se é certo que em ambos se admite a possibilidade de 2ªs vias de faturas, de modo nenhum isso sucedeu ou foi aceite nos casos objeto dos respetivos autos. Quer então dizer que não só as situações são distintas, como até, em nosso entender, se adotou idêntica doutrina no que respeita aos requisitos legais das faturas, com fundamento no artº 35º, n.º 5 do CIVA.

Pelo exposto, quanto a esta questão o recurso tem de ser julgado findo por inexistência de oposição entre os citados arestos.

VI.3. Vejamos agora se ocorre oposição entre o que foi decidido no acórdão recorrido e no acórdão fundamento deste STA no que se refere ao prazo de regularização do imposto previsto no artº 71º do CIVA.

No acórdão recorrido, ficou, em resumo, escrito o seguinte:

“Concluindo, porque a regularização de imposto em benefício da impugnante, referenciada *no ponto 8) dos factos provados*, se suportou em notas de crédito há muito emitidas no ano de 2001, mas reportadas a faturas datadas de há, muito, mais de um ano, não tendo sido comprovada a apresentação de requerimento pedindo permissão, ao diretor-geral dos impostos, para ser efetivada no decorrer de

2001, ao invés do sentenciado, temos de julgá-la ilegal e, em contraponto, considerar conforme à lei a correspondente liquidação adicional de IVA.”

Quer dizer, uma vez que a regularização não ocorreu no prazo de um ano nem foi pedida autorização ao diretor dos impostos para a mesma poder ter lugar no prazo referido no art.º 71.º, a dedução foi ilegal.

Com o devido respeito, é esta mesma doutrina que resulta do acórdão fundamento quando nele se escreveu:

“Para além do art.º 71.º, n.º 6, do CIVA, não existe qualquer disposição legal que se possa interpretar como permitindo ao sujeito passivo o exercício do direito à dedução em momento posterior aos que resultam deste art.º 22.º indicados, nos casos em que, por lapso efetuado na sua contabilidade, só detete que tinha direito à dedução em momento posterior àquele em que o devia efetuar.

Isto é, se a situação não se enquadra naquele n.º 6 do art.º 71.º também não se enquadra em nenhuma outra disposição legal.

Por isso, não tem qualquer utilidade apreciar se a situação, abstratamente, é suscetível de enquadramento neste n.º 6 do art.º 71.º, uma vez que é ponto assente que a Impugnante não atuou efetuiu a dedução dentro do prazo de um ano aí previsto nem pediu a autorização para utilizar o prazo de quatro anos, prevista no n.º 7 do mesmo artigo e, por isso, a dedução efetuada pela Impugnante não encontra cobertura jurídica nestas normas.

O que significa que, mesmo que a situação seja suscetível de enquadramento naquele n.º 6, a legalidade da liquidação estará assegurada por não ter sido observado o limite temporal aí fixado e não ter sido pedida a autorização prevista no n.º 7, que condicionam o direito de dedução.

Assim, tem de se concluir pela ilegalidade da dedução efetuada e pela legalidade da liquidação impugnada”.

Pelo que ficou dito, o recurso tem de ser julgado findo ao abrigo do n.º 5 do art.º 284.º do CPPT, na sua totalidade, uma vez que não ocorre oposição, nos termos acima descritos, entre o acórdão recorrido e os acórdãos fundamento, relativamente às questões suscitadas.

VII. Nestes termos e pelo exposto julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de junho de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes*.

Acórdão de 5 de junho de 2013.

Assunto:

IVA. Salvados. Companhias de Seguros.

Sumário:

A aquisição e venda de “salvados” pelas companhias de seguros é uma atividade complementar das operações de seguro e resseguro que não está incluída nas normas de isenção de IVA previstas nos n.ºs 28.º e 32.º (anteriores 29 ou 33) do artigo 9.º do CIVA.

Processo n.º 748/12-50.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

I. “A....., SA”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do Acórdão proferido por este STA (Secção de Contencioso Tributário) em 07.11.2012 (V. fls. 177/193), por oposição com o Acórdão proferido em 19.02.2003 por deste mesmo STA e Secção – Processo n.º 026435.

II. Admitido o recurso por despacho de fls. 209, foram apresentadas alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados acórdãos (v. fls. 213/215).

III. Por despacho do Relator de fls. 206 foi julgada verificada a oposição entre os referidos arestos, tendo posteriormente sido proferidas alegações sobre o mérito, nas quais o recorrente conclui do seguinte modo:

A).A aquisição de salvados pela seguradora é um elemento do processo de indemnização no âmbito do contrato de seguro, pois a seguradora não celebra como o segurado qualquer contrato de compra e venda.

B).A seguradora adquire a propriedade do salvado unicamente ao abrigo do contrato de seguro, e em resultado do pagamento da indemnização, sendo a transferência de propriedade inerente à obrigação legal de pagamento de indemnização e, portanto, inerente à própria atividade seguradora.

C).A aquisição dos salvados não é, simplesmente, uma “atividade conexas” ou “complementar” da atividade seguradora, mas sim uma das diversas operações em que se decompõe a atividade seguradora, que envolve a prática de vários atos jurídicos, em que se desdobra um negócio jurídico complexo.

D).A tese que recusa a isenção de IVA assenta numa autentica ficção: de que as seguradoras, para além da respetiva atividade, exercem uma outra, de compra e venda de salvados.

E).Além disso, a AT não pode exigir que a Seguradora apresente fatura ou documento equivalente de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 35º do CIVA, ou que a Impugnante demonstre que não lhe foi liquidado IVA por parte dos anteriores proprietários dos salvados, dado que a aquisição dos salvados resulta de um processo de pagamento de indemnizações no âmbito de um contrato de seguro e não de um contrato de compra e venda.

F).Por esse motivo, não há lugar à emissão de uma fatura, nem essa aquisição dá origem a liquidação de IVA.

G).Sendo assim, porque os atos e contratos relativos a salvados são inerentes à atividade seguradora e indissociáveis dessa atividade, a aquisição e subsequente venda de “salvados” pelas companhias de seguros, no âmbito de contrato de seguro automóvel, abrangendo bens exclusivamente afetos a atividade isenta (operações de seguro, resseguro e prestação de serviços conexos) que não confere direito à dedução, integra a isenção prevista pelo artº 9º, nºs 29 e 33 do CIVA.

Face ao exposto, deverá a identificada oposição de acórdãos ser resolvida firmando-se jurisprudência no sentido de que a aquisição e subsequente venda de “salvados” pelas companhias de seguros integra a isenção prevista pelo artigo 9º, nºs 29 e 33 do CIVA.

Mais deverá, em consequência, ser revogado o douto acórdão recorrido, e ser substituído por outro que confirme a douta sentença que anulou os atos impugnados, assim se fazendo

JUSTIÇA.

IV. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

A) Na decisão recorrida:

A) A Impugnante dedica-se ao exercício da atividade de seguro e resseguro do ramo “não vida”, tendo, no exercício dessa atividade, alienado veículos salvados - cfr. fls. 23, 33 e 34 do processo administrativo (PA) apenso aos autos.

B) A coberto da ordem de serviço n.º OI200500262, de 23/05/2005, a Direção de Serviços de Inspeção Tributária (DSIT), da Direção Geral dos Impostos, levou a cabo um procedimento inspetivo externo à ora Impugnante, de âmbito geral e com incidência sobre o exercício de 2003, em resultado do qual lhe foram efetuadas, além do mais, correções de natureza meramente aritmética, em sede de IVA, no valor de € 123 167,46, com base nos seguintes fundamentos:

“(…) IVA – Salvados

Da validação efetuada aos registos dos salvados alienados disponibilizados pelo Sujeito Passivo, verificou-se que não foi efetuada qualquer liquidação de IVA, conforme Despacho n.º 1854/2002 — XV do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 18 de dezembro.

A alienação de salvados é uma operação sujeita a IVA nos termos do artigo 3º do CIVA, por se considerar uma transmissão onerosa de bens corpóreos, à taxa de 19%, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18º do CIVA (...).

Desta forma, foram efetuadas as devidas liquidações, tendo em consideração que o mencionado despacho determina que se deve aplicar o regime de tributação pela margem, relativamente aos bens em que o segurado, seu anterior proprietário, fosse um não sujeito passivo do IVA ou sendo-o não tivesse deduzido o imposto respeitante à aquisição, por estar excluído desse direito ao abrigo do disposto no art.º 21º do CIVA, e o regime geral do IVA, aos bens em que o direito à dedução foi exercido e em que foi liquidado imposto à companhia.

Face ao exposto ao efetuar-se a liquidação do IVA em causa, considerou-se que:

a) os salvados alienados cujos anteriores proprietários exerciam as atividades de Leasing, Rent-a-car e ALD, estão sujeitos a IVA pelo regime geral, uma vez que o artigo 21.º do CIVA estabelece a não dedução do IVA nas viaturas ligeiras de passageiros ou mistas com exclusão das destinadas ao exercício das atividades mencionadas anteriormente;

b) relativamente às viaturas ligeiras de mercadorias cujos anteriores proprietários eram consumidores finais o IVA foi liquidado pela margem, isto porque, embora o artigo 21.º do CIVA não regulamente o direito à dedução destas viaturas, este não pode ser exercido por não sujeitos passivos de IVA;

c) no que concerne às viaturas ligeiras ou mistas e ligeiras de mercadorias, cujos seus anteriores proprietários não podiam exercer o direito à dedução, a liquidação de IVA incidiu sobre a margem;

d) nas viaturas ligeiras de mercadorias cujos anteriores proprietários eram empresas e que podiam exercer o direito à dedução, a liquidação de IVA incidiu sobre o valor do salvado;

Desta situação, resulta uma correção a favor da Administração Fiscal efetuada nos termos do Despacho acima mencionado, com imposto em falta no valor de € 123.167,46 (...)”- cfr. 19 a 38 do PA apenso aos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

C) Na sequência da inspeção tributária acima referida, a Direção Geral dos Impostos emitiu as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios ora impugnadas, com data limite de pagamento de 30/04/2006 - cfr. fls. 48 a 68 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

D) A ora Impugnante efetuou o pagamento das liquidações impugnadas em 28/04/2006, no total de € 137 663,99 (O valor pago inclui o montante de € 2.850,00, de IVA intracomunitário, respeitante à liquidação de 0307, valor esse que não foi impugnado, pelo que o valor pago e impugnado se cifra em € 134.813,99) - cfr. fls. 48 a 68 dos autos.

B) No acórdão fundamento:

1.º) Em resultado da visita à impugnante efetuada pela Direção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária foram efetuadas correções técnicas em sede de I.V.A., com referência ao exercício de 1993, resultando o apuramento de imposto em falta, no montante de 5.046.353\$00.

2.º) Em resultado daquelas correções foi emitida em 30 de junho de 1998 a liquidação adicional de I.V.A. n.º 9813363, no montante de 5.046.353\$00.

3.º) Para além da liquidação referida em 2.º foram emitidas as liquidações de juros compensatórios n.ºs 98101355, 98101356, 98101357, 98101358, 98101359, 98101360, 98101361 e 98101362, no valor global de 3.864.591\$00.

4.º) Em 27 de novembro de 1998 a impugnante apresentou reclamação das liquidações referidas em 2.º e 3.º.

5.º) A impugnante é uma empresa de seguros, legalmente autorizada a exercer a sua atividade.

6.º) No exercício dessa atividade, a impugnante efetua a aquisição de salvados resultantes de sinistros ocorridos com os seus segurados, procedendo posteriormente à sua venda.

7.º) A impugnante não liquidou I.V.A. no montante em que procedeu à venda dos salvados.

8.º) Em 31 de agosto de 1998 a impugnante efetuou o pagamento do valor resultante das liquidações referidas em 1.º e 2.º, no total de 8.910.944\$00.

V. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Apesar de o Relator ter proferido, como acima referido, despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (hoje artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004 (v. fls. 2 com carimbo de entrada em 27.07.2006), são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

V.1. Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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.

Vejamos então se, no caso dos autos, se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados

No acórdão recorrido, escreveu-se, para além do mais, o seguinte:

“A posição assumida na sentença alicerçou-se no acórdão que o STA proferiu em 19/02/2003, no processo n.º 26435, onde se julgou que a venda dos salvados adquiridos pela seguradora em resultado das indemnizações pagas aos seus segurados por motivo de perda total de veículos está isenta de IVA, porque os salvados são bens que entram na esfera patrimonial da companhia de seguros por força de contrato de seguro, pelo que a sua aquisição/afetação decorre, ainda e exclusivamente, da atividade desenvolvida pela seguradora - de operações de seguro e resseguro e prestações de serviços conexos - atividade que, como decorre do estabelecido no n.º 29 do art.º 9.º do CIVA, se encontra isenta de tributação em sede de IVA.

Esgrimindo contra essa argumentação, a Recorrente invoca, além do mais, com a jurisprudência contida no acórdão proferido pelo STA 19 de abril de 2012, no processo n.º 0101/12, onde foram analisadas as seguintes questões: (a) o sentido e alcance do art. 8.º, n.º 1, do Dec.Lei n.º 94-B/98, de 17.04, sobre a distinção entre “*atividade de seguro direto e ou resseguro*” e “*atividades conexas e complementares*”; (b) se o conceito de atividades conexas e complementares supra referido corresponde ao mesmo que foi estabelecido pelo legislador do IVA no n.º 29 do art. 9.º quando se refere a prestações de serviço relacionadas com operações de seguro e resseguro efetuadas por corretores e intermediários; (c) o sentido e alcance da isenção estabelecida no art. 9.º, n.º 33, do CIVA e a sua relação com a atividade de aquisição/venda dos salvados. **Acórdão onde acabou por se concluir que as isenções previstas nos n.ºs. 29 e 33 do art. 9.º do CIVA não são aplicáveis à venda de salvados pelas companhias de seguros**”.

E mais adiante e com referência ao citado e parcialmente transcrito acórdão de 19 de abril de 2012 -processo n.º 0101/12:

“Este foi também o entendimento perfilhado no acórdão proferido por esta Secção do STA em 2 de maio de 2012, no processo n.º 0642/12, e, mais recentemente, do acórdão proferido no passado dia 31 de outubro, no processo n.º 0660/12, no qual a ora Relatora interveio como primeira Adjunta, e onde se decidiu igualmente que a aquisição e venda de “**salvados**” pelas companhias de seguros é uma atividade complementar das operações de seguro e resseguro não incluída nas normas de isenção de IVA previstas nos n.ºs 28º e 32º do CIVA”.

Temos então que está aqui claramente evidenciada uma oposição entre os arestos acima identificados para efeitos do disposto no art.º 284º do CPPT.

V.2. Vejamos agora se ocorre o requisito previsto no art.º 152º do CPTA acima citado, isto é se a decisão impugnada está ou não em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Sobre a expressão “*jurisprudência recentemente consolidada*”, escreveram Mário Aroso e Carlos Cadilha - Comentário ao CPTA, 3ª edição, pág. 1010: “*Se o acórdão impugnado seguir o entendimento expresso pelo Pleno no âmbito de um julgamento ampliado de revista ou em anterior acórdão uniformizador, não tem, na verdade, justificação submeter a questão de novo à apreciação do Pleno. Face à lateralidade do preceito, a possibilidade de não admissão do recurso também existe quando o acórdão impugnado se conforme com a jurisprudência pacífica e uniforme do STA, mesmo quando tirada pelas subsecções ou, pelo menos, com a jurisprudência firme que se tenha consolidado mais recentemente*”.

Também no acórdão do STA (Pleno) de 18 de setembro de 2008 (Processo n.º 212/08) se escreveu o seguinte: “... a diferença entre haver uma jurisprudência «tout court» e uma «jurisprudência consolidada» há de necessariamente advir de um «plus» desta última, que cause ou revele uma estabilidade de julgamento; e esse acréscimo detetar-se-á por um critério quantitativo, significador de uma constância decisória - seja esse critério o do número dos Juízes subscritores da solução, seja o do número das decisões do STA que a acolheram. Assim, a consolidação jurisprudencial transparecerá, ou do facto de a pronúncia respetiva constar de um acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o art.º 17.º, n.º 2, do atual ETAF), ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido e obtidas por unanimidade ou por maiorias inquebráveis, exigindo-se um maior número delas se os acórdãos provierem das Subsecções e um seu menor número se forem do Pleno (na formação de nove Juízes, referida no art. 25.º, n.º 1, do anterior ETAF)”.

No caso concreto dos presentes autos temos que o acórdão recorrido seguiu a jurisprudência mais recentemente consolidada deste STA sobre a questão no sentido de que “*As operações de alienação de «salvados» realizadas por companhias de seguros não beneficiam das isenções previstas no artigo 9.º, n.ºs 28 ou 32, do CIVA [a que correspondem os n.ºs 29 e 33 do artigo 9.º na redação anterior ao DL*

n.º 102/2008, de 20 de junho], tratando-se, outrossim, de operações sujeitas a IVA nos termos do artigo 3.º do CIVA, por se considerarem transmissões onerosas de bens corpóreos”.

Nestes sentido podem ver-se os seguintes acórdãos:

- de 19.04.2012 – Processo n.º 0101/12;

- de 02.05.2012 – Processo n.º 0642/12;

- de 31.10.2012 – Processo n.º 0660/12 e, mais recentemente, e sem qualquer voto de vencido o acórdão do Pleno desta Secção, de 23.01.2013 – Processo n.º 0642/11.

Assim sendo, desde logo fica afastado o requisito exigido pelo citado artº 152º, já que a decisão recorrida está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo relativamente à questão discutida no presente recurso, entendendo-se a expressão “*jurisprudência mais recentemente consolidada*” nos termos acima expostos.

VI. Nestes termos e pelo exposto, e porque não ocorrem os requisitos legais para apreciação do recurso por oposição de acórdãos, julga-se este findo.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de junho de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes*.

Acórdão de 5 de Junho de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

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 Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade das questões suscitadas e resolvidas, perante quadro legal substancialmente idêntico e substancial identidade das situações fácticas.

Processo n.º 882/11-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com o Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Maio de 2012, proferido nos presentes autos (a fls. 137 a 148), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 15 de Outubro de 2008, que julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida A..... contra o acto de 2.ª avaliação de prédio, vem, nos termos dos artigos 30º alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Dezembro de 2002, proferido no recurso n.º 01486/02 (junto a fls. 192 a 198 dos autos).

O recorrente apresentou (a fls. 189 a 191) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, concluindo que:

1) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente.

2) Encontra-se, pois, preenchido o condicionalismo previsto nos arts. 284.º n.º 3 do CPPT.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e, em consequência, seguirem-se os demais termos até final.

Por despacho de 17 de Janeiro de 2013 (fls. 207 dos autos) o Exmo. Relator do Acórdão recorrido, no entendimento de que pode ocorrer oposição de acórdãos, ordenou a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 3 do art. 282.º do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1. A ora Recorrente apresenta o presente recurso tendo como ponto de partida o facto de, em ambos os arestos, o fundamento e o recorrido estar em causa um acto de fixação de valor patrimonial determinado na segunda avaliação efectuada a um imóvel, mais concretamente um terreno para construção.

2. Em ambas as situações tidas em consideração, quer no Acórdão recorrido quer no Acórdão fundamento, esteve em causa a impugnação do resultado da segunda avaliação de um terreno, e foram decididos em sentido oposto.

3. No que se refere à questão de direito, esta circunscreve-se à interpretação e aplicação do disposto no artigo 94.º § 4 do CIMSIIISD e em saber em que medida estão ou não cumpridas as exigências de fundamentação da decisão da segunda avaliação de um terreno para construção.

4. Está em causa, saber se a exigência legal de fundamentação formal do acto de avaliação é ou não suficiente para atingir qual o percurso percorrido para chegar ao valor acordado.

5. O Acórdão fundamento, sustenta a posição que a RFP aqui considera adequada, salvo o devido respeito, por opinião contrária, e que é a de que a exigência legal de fundamentação formal para um acto avaliativo de terreno para construção não pode exceder o que se requer para a fundamentação substancial, satisfazendo-se, com o determinado no artigo 94.º §4 do CIMSIIISD.

6. Assim, tratando-se de um lote de terreno para construção, a fundamentação do acto avaliativo desse terreno fica realizada com a indicação do número de metros quadrados que mede o terreno, e das razões por que é atribuído aquele valor por metro quadrado.

7. Já o Acórdão recorrido considera que o teor do termo de avaliação é muito genérico e não permite saber se houve erro nos pressupostos de facto.

8. Mas é de destacar que a decisão confirmada pelo douto Acórdão recorrido confirma que: «Não temos dúvidas quanto à localização do terreno, que se mostra suficientemente identificado, nem quanto à área do mesmo e do seu destino.»

9. Além do mais, a decisão recorrida sustenta a falta de fundamentação no facto de por ter sido levantada a questão das infra-estruturas na 2.ª avaliação, a comissão teria que mencionar os factos concretos em que se baseou para que o acto se considerasse fundamentado.

10. Ora, a decisão visada no Acórdão recorrido encontrava-se devidamente fundamentada à luz do decidido no Acórdão fundamento, que por sua vez entende que “O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos argumentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão”.

11. Salientamos, ainda, este excerto da decisão preconizada no Acórdão fundamento, pela clareza de exposição: «(...) a exigência legal de fundamentação formal para um acto avaliativo de terreno para construção não pode exceder o que se requer para a fundamentação substancial, satisfazendo-se, destarte, com a indicação do número de metros quadrados que mede o terreno, e das razões porque é atribuído aquele valor por metro quadrado.»

12. Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida no sentido sustentado no presente recurso, e de acordo com o sentido decisório do Acórdão fundamento.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve dar-se provimento ao presente recurso, devendo ser proferido Acórdão que decida no sentido preconizado no Acórdão fundamento.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: acórdão ST - SCT proferido em 23 maio 2012 (em oposição com acórdão STA -SCT proferido em 11 dezembro 2002 processo n.º 1486/02)

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

- ausência de conformidade da doutrina com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo

(art. 284º CPPT; art. 27º n.º 1 alínea b) ETAF vigente; art. 152º n.ºs 1 alínea a) e 3 CPTA)

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir

de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (acórdãos STA Pleno secção de Contencioso Tributário 19.06.96 processo n.º 19 532; 18.05.2005 processo n.º 276/05)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p.475; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156)

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

2. Aplicação das considerações antecedentes ao caso concreto:

- Inexistência de identidade de questão fundamental de direito

A recorrente enunciou como questão fundamental de direito, com soluções antagónicas nos arestos em confronto, a interpretação e aplicação da norma constante do art. 94.º § 4º do CSISD (alegações 1º grau, fls. 190)

Porém, a norma não foi interpretada e aplicada no acórdão recorrido, nem integrou o bloco normativo da fundamentação formal da avaliação impugnada.

- Alteração substancial da regulamentação jurídica aplicável

No acórdão recorrido foi apreciada a legalidade da fundamentação formal da 2.ª avaliação de terreno para construção, visando a inscrição na matriz, constituída pelo bloco normativo formada pelo art. 279.º CCPHA, com remissão para os arts. 142.º a 145.º CCPHA (fls. 19/22, 24 e Termo de Avaliação fls. 28 PA apenso)

No acórdão fundamento foi apreciada a fundamentação formal da 2.ª avaliação de terreno para construção, visando a liquidação de Sisa, constituída pelo bloco normativo formado pelos arts. 94º e 109º CISISD.

- Ausência de antagonismo de soluções jurídicas

Os acórdãos em confronto produziram discurso jurídico semelhante sobre as características exigíveis para a legalidade da fundamentação formal do acto de avaliação.

A divergência de sentido das decisões expressas nos arestos em confronto não radica em antagónicas interpretações de normas jurídicas, antes em diferentes situações fácticas subjacentes às pronúncias emitidas, expressas nos respectivos probatórios, que permitiram conclusões antagónicas:

- no sentido da insuficiência da fundamentação formal da 2.ª avaliação, equivalente à falta de fundamentação (acórdão recorrido)

- no sentido da clareza, suficiência e congruência da fundamentação formal da 2ª avaliação (acórdão fundamento)

3. A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls. 209) 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 Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p.482)

CONCLUSÃO

O recurso deve ser julgado findo

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

Importa averiguar previamente se, no caso dos autos, estão reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, cuja não verificação impede o conhecimento do presente recurso.

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

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1) *O ora impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Vila do Conde, em 10/05/2001, a declaração modelo 129, participando o destaque de uma parcela de terreno para construção do artigo 81 rústico da freguesia de Retorta, tendo dado origem ao artigo urbano 463, da freguesia de Retorta, concelho de Vila do Conde.*

2) *Da avaliação efectuada, em Junho de 2002, resultou o valor patrimonial de €336.000,00, para servir de base ao lançamento de Contribuição Autárquica, cujo teor foi notificado ao impugnante em 11/07/2003 - cfr. fls. 14 a 17 do processo administrativo apenso aos autos.*

3) *Em 17/07/2003, o aqui impugnante, por considerar este valor exagerado, requereu ao Chefe do Serviço de Finanças de Vila do Conde, uma 2ª avaliação, tendo indicado para seu louvado o Engenheiro - cfr. fls. 19 a 21 do processo administrativo apenso aos autos.*

4) Em 14/11/2003, foi elaborado termo de avaliação, tendo a Comissão de Avaliação procedido à avaliação por inspecção directa, tendo atribuído, por unanimidade, o valor de €315.000,00 ao terreno em causa, baixando o valor apurado na 1ª avaliação - cfr. fls. 28 do processo administrativo apenso aos presentes autos, cujo teor aqui se tem por integralmente reproduzido.

5) Em 02/12/2003, o ora impugnante foi notificado do resultado desta 2ª avaliação - cfr. fls. 23 a 30 do processo administrativo.

6) O aqui impugnante vendeu, em Junho de 2001, um terreno destinado a construção urbana, com a área de 3,501,65 m² (matriz urbana n.º 463).

7) Este terreno, à data da venda, tinha um desnível, em relação à estrada, de cinco metros.

8) Este mesmo terreno avaliado, situava-se, à data da venda, numa zona sem quaisquer infra-estruturas.

9) Localizando-se em Retorta, uma freguesia interior do concelho de Vila do Conde, longe do mar, e cortada pela linha do comboio e pela Estrada Nacional n.º 13.

10) Aquando da venda, em 2001, o terreno em apreço apresentava-se como agrícola, tendo sido necessário desbravá-lo, por remoção de terra.

11) Não foi o aqui impugnante que transformou/urbanizou o terreno avaliado.

12) O presente processo de impugnação foi apresentado no serviço de finanças de Vila do Conde em 01/03/2004 - cfr. carimbo apostado no rosto da petição inicial.

Alicerçou-se a convicção do tribunal, na consideração dos factos provados, no teor dos documentos juntos aos autos, dos insitos no processo administrativo apenso aos mesmos e com base na prova testemunhal produzida.

Não logrou provar-se, com a segurança e certeza exigíveis, que o impugnante tenha vendido o terreno em apreço pelo valor de €24.939,89, na medida em que terá sido celebrada escritura pública de compra e venda do imóvel e não foi junta aos autos cópia do teor da mesma. Os depoimentos prestados acerca desta matéria não foram suficientes no sentido de formarem convicção firme do tribunal quanto a este facto, designadamente, por as testemunhas ouvidas não terem tido qualquer intervenção no negócio/contrato formalizado.

Resultou, ainda, indiciariamente provado que um terreno apto para construção, com a mesma localização, poderá valer €35,00 por m² e um agrícola, €7,5 por m², considerando o depoimento prestado pela testemunha, com experiência em avaliações de imóveis para efeitos sucessórios e de partilha de bens».

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamentado:

1. Por escritura pública de 22.7.82 os impugnantes adquiriram, por compra, em comum e partes iguais, o direito a 3/5 do lote de terreno para construção urbana com a área de 5000 m², sito na..., freguesia de Santiago do concelho de Tavira, então omissa na matriz, pelo preço de 8 100 000\$00, para revenda e, por isso, isento de sisa (artº 11º n.º 3 do respectivo Código).

2. Em 1.2.85, dado que não procederam a tal revenda no prazo legal, apresentaram-se os impugnantes... e... acompanhados de... que referiu agir como gestor de negócios do outro impugnante, na Repartição de Finanças de Tavira a fim de pagaram a sisa devida, por ter caducado o direito à referida isenção, e dos juros compensatórios respectivos e da multa devida, o que lhes foi liquidado pelo comhecimento n.º 64/477, da mesma data.

3. Procedeu depois a administração fiscal à avaliação de tal lote de terreno, nos termos do artº 109º do C. da Sisa (Proc. 24/85) tendo ele sido avaliado em 13 500 000\$00.

4. Na sequência de tal avaliação foram feitas em 30.1.87 as liquidações adicionais de sisa (conhecimento n.º 64) e de imposto de selo, nos valores respectivos de 733 586\$00 e 21 600\$00.

5. Não tendo sido pagos tais valores, procedeu na mesma data ao seu débito ao Tesoureiro da Fazenda Pública.

6. Notificado do resultado de tal avaliação, vieram os impugnantes requerer 2ª avaliação.

7. Procedeu-se a tal avaliação, tendo em 20.8.86 sido feito o respectivo termo de avaliação, que obteve os votos favoráveis do presidente e do secretário da comissão de avaliação e o voto desfavorável do louvado dos impugnantes e mantido o valor da 1ª avaliação, considerando a localização do lote, a área de implantação de construção de pelo menos 40 a 50% do seu total, que as construções poderiam aí atingir 6 ou 7 pisos e referindo também que na avaliação anteriormente feita, aquando da transmissão do direito de 2/5 de tal lote, em 1981, o valor fixado tinha sido superior ao agora feito, e ainda que esta avaliação se reportava a Julho de 1982, data da escritura de compra e venda.

8. Pelo ofício de fls. 49 de 5.11.86 enviado por carta registada c/AR aos impugnantes, a Repartição de Finanças de Tavira notificou-os de que ao lote de terreno tinha sido atribuído o valor de 13 500 000\$00.

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Importa, em primeiro lugar, verificar do preenchimento dos requisitos de admissibilidade do presente recurso por oposição, pois que não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido des-

pacho em que entende “poder ocorrer” a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (*vide*, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685.º-C, n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284.º do CPPT).

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 artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre *a mesma questão fundamental de direito* e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a *jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo*.

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo 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, quais sejam:

- 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 de Setembro de 2007, 14 de Julho de 2008 e de 6 de Maio de 2009, recursos números 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 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 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 (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

Embora quer no Acórdão recorrido, quer no Acórdão fundamento estivesse em causa verificar se o acto de 2.ª avaliação de terreno para construção estava ou não suficientemente fundamentado, tendo o Acórdão recorrido decidido em sentido negativo e o fundamento em sentido afirmativo, o quadro legal de referência considerado em um e outro aresto é diverso, o que desde logo afasta a existência de *contradição sobre a mesma questão fundamental de direito*, sendo igualmente diversos os termos em que se encontram fundamentados um e outro dos actos sindicados e bem assim os efeitos tributários deles derivados.

É que, se no acórdão fundamento se tomou como parâmetro de referência para averiguar da fundamentação formal do acto de segunda avaliação designadamente o §4º do artigo 94.º do CIMSISD (a par do artigo 109.º do mesmo Código), pois que o sindicado acto de avaliação se destinou a servir de base à liquidação de Sisa e Selo (cfr. os n.ºs 3 e 4 do probatório fixado no Acórdão fundamento), o acórdão recorrido, que julgou da suficiência da fundamentação do acto de 2.ª avaliação para efeitos de inscrição na matriz (e não para efeitos de liquidação de SISA), não refere, invoca, interpreta ou aplica o § 4º do artigo 94.º do referido Código, ao contrário do alegado pela recorrente, antes as normas gerais e especificamente tributárias relativas à fundamentação dos actos administrativos e tributários, constantes do CPA e LGT, que, como salienta o acórdão fundamento, não estavam sequer em vigor à data em que foi proferido o acto impugnado no Acórdão fundamento.

Não há, pois, oposição juridicamente relevante que justifique o presente recurso, pois não pode afirmar-se ter o acórdão recorrido adoptado entendimento oposto ao do acórdão fundamento em relação à mesma questão fundamental de direito e no quadro de uma situação de facto similar.

Pelo contrário, entendemos, acompanhando o Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal, que a *divergência de sentido das decisões expressas nos arestos em confronto não radica em antagónicas interpretações das normas jurídicas interpretandas, antes em diferentes*

situações fácticas subjacentes, que conduziram, no caso do acórdão recorrido, a julgar insuficientemente fundamentado o acto impugnado e no acórdão fundamento à suficiente fundamentação deste.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de Junho de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 5 de junho de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos (artº 284º do CPPT). Requisitos. Acórdão recorrido proferido pelo TCA Sul e acórdão fundamento proferido pela 2ª Subsecção do Contencioso Administrativo do STA. Conhecimento oficioso de questões suscitadas sem se ter iniciado a lide impugnatória.

Sumário:

- I — A oposição de acórdãos a que se refere o artº 284º do CPPT pressupõe que ambas as decisões em confronto versem situações fácticas semelhantes.*
- II — Não se enquadra no recurso previsto naquela norma a oposição entre decisões de tribunais tributários e de tribunais administrativos, pois o ETAF de 2002 não previu a prolacção de decisões uniformizadoras relativamente a divergências jurisprudenciais ocorridas em áreas diferentes da jurisdição administrativa e fiscal.*
- III — Ainda que no recurso sejam suscitadas questões de conhecimento oficioso, o tribunal não pode delas conhecer se não se chegar a iniciar a lide impugnatória, como é o caso de o recurso ser julgado findo por inverificação dos requisitos legais.*

Processo n.º 1184/11-50.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

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

I. “A....., SA”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer (parcialmente) do Acórdão proferido pelo TCA Sul em 03.11.2009 (v. fls. 96/102), por oposição com o Acórdão proferido por este STA -2ª Subsecção do Contencioso Administrativo em 27.05.2003-Processo n.º 0279/03 e com o Acórdão proferido pelo mesmo TCA Sul em 13.01.2009 –Processo n.º 02656/08.

II. Admitido o recurso, a recorrente produziu alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos, ao abrigo do n.º 3 do artº 284º do CPPT (V. fls. 132/135).

Em contra-alegações, a recorrida Fazenda Pública veio pronunciar-se pela inexistência de oposição entre os citados arestos (v. fls. 139/140).

III. Por despacho do Relator de fls. 141 foi julgada verificada a oposição entre os citados acórdãos, tendo a recorrente produzido alegações sobre o mérito, concluindo da seguinte forma (fls. 157 e segs.):

Iª) - A questão da prescrição não foi antes colocada, sendo por isso uma questão nova, podendo ser conhecida, por se tratar de questão de Conhecimento Oficioso, em conformidade com o artigo 175.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

IIª)- A dívida exequenda é relativa:

- A coima aplicada pelo despacho de 2006-09-16, por contraordenação” - Notificação recebida por A....., S.A., em 2006 setembro 22- ou

- A coima aplicada pelo despacho de 2006-12-05, por contraordenação “- Notificação recebida por A....., S.A., em 2007 janeiro 05 -.

IIIª)- “As sanções por contraordenação tributária prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação” - artigo 34.º, do Regime Geral das Infrações Tributárias -.

ASSIM

IVª) - O prazo de prescrição está completo, isto é e mesmo contando-se o prazo mais longo a prescrição da sanção contraordenacional ocorreu em 2012 Janeiro 25.

SEM PRESCINDIR E CASO ASSIM NÃO SE ENTENDA

Em tais circunstâncias, atento quanto fica alegado e sempre com o mui Sábio suprimento de Vossas Excelências, deve conceder-se provimento ao Recurso, revogando-se o Acórdão Recorrido e ordenando-se a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de Lisboa para os fins supra apontados, pelos fundamentos seguintes:

1.º) - O teor das Alegações de Recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul permite ver posta em causa a Sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa a fls. 55 e seguintes com base na matéria de facto dada como provada e não provada ou de outra forma, questionar a sua clareza e suficiência.

2.º) - E quanto a esta parte, que é de conhecimento officioso -artigo 712.º, n.º 4, do Código de Processo Civil -, afigura-se-nos que devia ser anulada a Sentença Recorrida e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de Lisboa para os fins acima apontados.

3.º) - Consta da matéria de facto da Sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa a fls. 55 e seguintes, que NÃO “*foram alegados factos com relevância para a decisão que não se encontrem provados*”.

SALVO O MUITO E DEVIDO RESPEITO

4.º) - Tal é manifestamente contrariado pelo que antes se escreveu nestas alegações em relação ao teor das Alegações de Recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul e também em relação ao Acórdão proferido pelo 2.º Juízo - 2.ª Secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul de 2009 Novembro 03, Processo n.º 03184/09 (Acórdão de que se recorre).

EM FACE DO ALEGADO

5.º) - Impõe-se esclarecer ou ampliar a matéria de facto, de modo a que fique devidamente clarificado se sim ou não “*foram alegados factos com relevância para a decisão que não se encontrem provados*”.

PELO QUE

6.º) - A Sentença proferida a fls. 55 e seguintes deve ser anulada e officiosamente ordenado a baixa dos autos ao Tribunal Tributário de Lisboa para os fins acima alegados.

ALIÁS, NESTE SENTIDO

7.º) - O Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 2003 maio 27, 2ª Subsecção do CA, Processo 0279/03, transitado em julgado (acórdão invocado como fundamento do recurso).

8.º) - Não resulta da matéria de facto provada que as notificações referidas em “A “e “C “da matéria de facto considerada provada vieram acompanhadas da decisão em que foi aplicada a coima ou por outras palavras, A....., as, não foi notificada da decisão proferida no processo de contraordenação.

9.º) - Escreve-se no Acórdão proferido pelo 2.º Juízo - 2ª Secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul de 2009 Novembro 03, Processo n.º 03184/09 09 (Acórdão de que se recorre): “*que mostra-se irrelevante o facto da notificação não ter incluído a entrega material de cópia do referido despacho*” de aplicação da coima.

SALVO O MUITO E DEVIDO RESPEITO

10.º) - Foi dado por “*seguro dizer-se que a mesma deu a conhecer à ora recorrente todos os elementos da decisão que lhe aplicou a coima, conforme explicitados no artigo 79º, n.º 1 e 2 do RGIT*”, como expressamente se afirma naquele Acórdão.

11.º)- Diga-se, no entanto, que tal afirmação não se nos afigura coerente com a matéria de facto provada por esta ser genérica e conclusiva em relação ao que ali se escreve.

ORA

12º) - É indispensável que a notificação dos Arguidos inclua a entrega material de cópia do Despacho de aplicação da coima, como pressuposto da exigibilidade da mesma.

13.º) - As notificações diligenciadas para notificação das A....., S.A., não lhe deram a conhecer todos os elementos da decisão que lhe aplicou a (s) coima (s) e a matéria de facto provada é genérica e conclusiva em relação ao que aqui se escreve.

14.º) - Tal não foi apurado, com segurança.

ASSIM E EM QUALQUER CASO

15.º) - Os autos carecem de todos aqueles referidos elementos.

PELO QUE

16.º) - Se impõe que baixem à primeira instância para que se apure nos termos do acima exposto.

TERMOS EM QUE

17.º) - Deve ser anulado o Acórdão Recorrido.

ALIAS, NESTE SENTIDO

18.º) - O Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 2009 Janeiro 13, CT 2.º Juízo, Processo 02656/08, transitado em julgado (acórdão invocado como fundamento do recurso).

IV. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 179 no qual se pronuncia pela inverificação dos requisitos de oposição de acórdãos.

V. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

Apesar de o Relator ter proferido o despacho de fls. 141 em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (hoje artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, (v. carimbo de entrada de fls. 2 - 26.02.2007) são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o 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:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha – Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

A oposição deverá, por um lado, decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou 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.

Vejamos então se, no caso dos autos, se verificam tais requisitos.

V.1. A recorrente suscitou duas questões: a da oposição entre o acórdão recorrido (Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul) e o acórdão fundamento proferido pela Secção de Contencioso Administrativo deste STA, de 27.05.2003 -Processo n.º 0279/03 no que se refere ao dever que o STA tinha de mandar ampliar a matéria de facto.

Ora, antes de mais, e como bem salienta a FP nas suas contra-alegações de fls. 139/140, o recurso por oposição de acórdãos previsto no artº 284º do CPPT apenas é admissível estando em causa decisões contraditórias em matéria tributária, pelo que só pode ter como fundamento acórdãos proferidos pelas secções do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo ou de um dos tribunais centrais administrativos.

Conforme ficou escrito no Acórdão de 14.07.2008- Processo n.º 0764/07, deste STA e Secção: “... o facto de no ETAF de 2002 não se ter incluído na competência do Plenário do Supremo Tribunal Administrativo a apreciação de recursos para uniformização de jurisprudência deve ser interpretado como expressão de uma intenção legislativa de não admitir recursos para uniformização com fundamento em decisões proferidas por formações do Supremo Tribunal Administrativo especializadas em áreas diferentes.

Aliás, o ETAF de 2002, em outras disposições confirma esse desígnio legislativo ao prever apenas situações de uniformização de jurisprudência no âmbito de cada uma das áreas da jurisdição administrativa e fiscal, como pode ver-se pelos seus arts. 23.º, n.º 1, alínea f), 36.º, n.º 1, alínea g), 43.º, n.º 3, alínea d).

Assim, é de concluir que, no âmbito do ETAF de 2002, não se previu a prolação de decisões uniformizadoras relativamente a divergências jurisprudenciais ocorridas em áreas diferentes da jurisdição administrativa e fiscal.

Consequentemente, devem interpretar-se restritivamente as referências que no n.º 1 do art. 152.º do CPTA se fazem a acórdãos em contradição com o recorrido como reportando-se apenas a decisões

proferidas pela Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo e ou por uma das secções do contencioso administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos.

E, obviamente, na aplicação subsidiária deste regime ao contencioso tributário, com as necessárias adaptações, devem restringir-se os acórdãos invocáveis como fundamento do recurso a acórdãos proferidos pelas secções do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo ou de um dos tribunais centrais administrativos.“

Assim sendo, o recurso é legalmente inadmissível quanto a esta parte (no sentido exposto, v. ainda os Acórdãos deste STA de 10.09.2008 - Processo n.º 0768/07 e de 07.01.2009 -Processo n.º 0765/07 e os Acórdãos n.ºs 36/2009, de 20.01.2009 –Processo n.º 869/08 e 69/2009, de 11.02.2009-Processo n.º 754/08, ambos do Tribunal Constitucional).

V.2. Relativamente à 2ª questão, refere a recorrente que no acórdão recorrido se defendeu a desnecessidade da notificação do despacho que aplicou a coima, enquanto no acórdão fundamento - Acórdão do TCAS de 13.01.2005 - se defendeu o contrário quando nele se escreveu que essa falta acarretava necessariamente a procedência da oposição à execução fiscal.

Ora, com o devido respeito, também aqui a recorrente carece de razão, estando esta do lado da FP quando nas suas contra-alegações veio dizer o seguinte:

“No que se refere à invocada oposição com o Acórdão do TCAS, de 13 de Janeiro de 2009 (Processo n.º 2656/08), sempre se dirá que a situação de facto julgada no acórdão fundamento não tem qualquer afinidade com a dos autos, como facilmente se constata da leitura dos respetivos sumários.

Na verdade, no acórdão recorrido o que se irreleva, para efeitos da perfeição da notificação é o facto de a mesma não ter incluído a entrega material da decisão, embora se tenha considerado que, do seu teor, se verificava que dava a conhecer à oponente, todos os requisitos da decisão que aplicou a coima, ou seja, através da notificação a ora recorrente tinha um perfeito conhecimento dos factos que lhe eram imputados e da mesma constavam todos os elementos legalmente exigidos para a sua perfeição.

Nessa decorrência, considerou o douto acórdão recorrido que foi dado a conhecer à recorrente todos os elementos da decisão, conforme explicitados no artigo 79º, n.ºs 1 e 2 do RGIT, tendo esta ficado habilitada com todos os elementos indispensáveis ao exercício dos seus direitos de defesa e de impugnação da própria decisão.

Já no acórdão fundamento o que estava em causa era, não a verificação dos requisitos de perfeição da notificação da decisão, mas, antes, a realização das próprias notificações, uma vez que, tendo sido remetidas por via postal, vieram devolvidas, não tendo chegado ao conhecimento do seu destinatário.

Assim, verifica-se que não existe real oposição de acórdãos, pelo que o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respetiva aceitação”.

Acompanhamos integralmente o que ficou transcrito, pois tal corresponde inteiramente ao que consta do probatório de ambos os arestos.

Com efeito, no acórdão recorrido -factos das alíneas A) a C) - foi dado como provado que à recorrente foi dada a conhecer a indicação das normas violadas e punitivas, o facto punido, os elementos que contribuíram para a fixação da coima, bem como a possibilidade de recurso da decisão.

Já no acórdão fundamento se deu a recorrente por não notificada em virtude de a carta para notificação ter vindo devolvida por não reclamada com a menção de mudou-se.

Estamos, portanto, perante situações de facto distintas, pelo que não não espanta que em ambos os arestos se tivesse chegado a distintas soluções de direito.

Pelo que ficou dito, não ocorrendo os requisitos legalmente exigidos, o recurso tem de se julgado findo.

V.3. Apenas uma breve nota quanto à prescrição invocada pela recorrente.

É certo que a prescrição é de conhecimento oficioso (artº 175º do CPPT).

Porém, o tribunal só dela pode conhecer se chegar a iniciar-se a lide impugnatória.

No caso concreto, não sendo o recurso legalmente admissível por falta dos requisitos legais, este STA não podia apreciar qualquer questão que tivesse sido suscitada no recurso, uma vez que o mesmo não foi recebido.

(No sentido de que o tribunal não pode conhecer de questões, mesmo de natureza oficiosa, quando não chega a iniciar-se a lide impugnatória v., entre outros, os acórdãos deste STA, de 04.08.2010 -Processo n.º 0610/2010 e de 12.11.2009-Processo n.º 0875/09, de 17.12.2008 –Processo n.º 0399/08 e do TCAN, de 05.11.2009 - Processo: 01097/09.3BEVIS)

VI. Nestes termos e nos do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT, julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de junho de 2013. – *João António Valente Torrão* (relator) – *Dulce Manuel da Conceição Neto* – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* – *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* – *Pedro Manuel Dias Delgado* – *Maria Fernanda dos Santos Maças* – *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* – *José da Ascensão Nunes Lopes* – *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 5 de Junho de 2013.**Assunto:***Oposição de Julgados. Requisitos.***Sumário:**

Não se verifica oposição de julgados no caso de a diversidade das soluções jurídicas encontrada nos arestos em confronto não resultar de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes.

Processo n.º 1282/12-50.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Dulce Neto.

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

1. A....., interpôs para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo recurso do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 17/04/2012, no processo n.º 05359/12, invocando oposição com os acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo em 23/10/1985, no processo n.º 2998, em 16/03/1994, no processo n.º 17417, e em 04/11/2004, no processo n.º 0659/04.

O Excelentíssimo Juiz Desembargador Relator no Tribunal Central Administrativo Sul julgou que podia ocorrer a invocada oposição de julgados, esclarecendo que «*A divergência do recorrente está no momento de aquisição dos 7/8 que entende se reporta ao momento da abertura da sucessão e daí não estarem sujeitos à tributação em mais valias. Muito embora não se configure concretamente nos ac. fundamento esta situação, pretende o recorrente que se trata de situação idêntica, o que, com sérias dúvidas, aceitamos para não desproteger o recorrente nessa questão, nesta altura, sabendo que a questão da oposição vai ser objecto de nova apreciação no STA onde se definirá definitivamente a situação quanto à invocada oposição de acórdãos.*», razão por que ordenou a notificação das partes para alegações sucessivas nos termos do n.º 3 do art. 282.º do CPPT.

O Recorrente apresentou alegações, que rematou com as seguintes conclusões:

A. A decisão recorrida ao defender que a partilha tem efeitos constitutivos, embora apenas quanto aos bens adquiridos além da quota ideal do herdeiro, é manifestamente oposta ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2^a. Secção) proferido no processo n.º 2998 de 23 de Outubro de 1985 (Manuel Salvador), em que se perfilhou a tese de que a partilha tem efeito declarativo, pelo que não serve para definir a transmissão.

B. A factualidade subjacente ao acórdão fundamento é análoga ao caso sub judice, uma vez que me ambos se discute o efeito retroactivo da partilha.

C. Por outro lado, a decisão do acórdão recorrido ao defender que um prédio adquirido em 1982, por sucessão, ainda que na sua quota-parte ideal está sujeito ao imposto de mais-valias, é manifestamente oposta ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2^a. Secção) proferido no processo 0659/04 de 04 de Novembro de 2004 (Lúcio Barbosa), em que se perfilhou a tese de que, adquirido, por sucessão, um prédio antes da entrada em vigor do CIRS, não estão sujeitos a mais valias os ganhos resultantes da transmissão mesmo em data posterior à entrada em vigor daquela lei.

D. A factualidade subjacente ao acórdão fundamento é análoga ao caso sub judice, uma vez que em ambos se discute a aquisição, por sucessão, de um prédio, à data em que tal prédio não estaria sujeito ao imposto de mais-valias, e ainda que tal prédio tivesse sido transmitido quando vigorava lei que o sujeitava a esse imposto.

E. Acresce ainda que a decisão do acórdão recorrido ao especificar os bens adjudicados na partilha do património comum, de modo a cindir os bens que preenchem a quota ideal, e, neste caso, isentar de imposto m.v. e, tributando todos os outros, no mesmo imposto de m.v., é manifestamente oposta ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2^a. Secção) proferida no processo n.º 17 417 de 16 de Março de 1994 (Hernâni Figueiredo), em que se perfilhou a tese de que é relevante como facto aquisitivo, para a sujeição ao imposto de mais-valia em função da sua posterioridade relativamente à data do Decreto-Lei n.º 46373 de 9 de Junho de 1963, bem como a especificação de bens adjudicados na partilha do património comum constituído pela herança é irrelevante para o efeito.

F. A factualidade subjacente ao acórdão fundamento é análoga ao caso sub judice, uma vez que em ambos se discute a aquisição, por sucessão, de um prédio cuja especificação por adjudicação na partilha do património comum é irrelevante para o efeito da sua tributação.

G. A doura decisão constante do acórdão recorrido violou assim, entre outras, os artºs 2119º e 2050º do Código Civil e artº 5º. (regime transitório) do DL 442-A/88, de 30/11, e ainda o artº 104º da Constituição da República Portuguesa.

Termos em que, sempre com o mui duto suprimento de V.Exs. Venerandos Conselheiros, deve:

a) a decisão recorrida ser revogada, por violação das normas referidas,
b) e substituída por outra que acolha a interpretação vertida nos acórdãos fundamento invocados para cada uma das questões em discussão,
c) julgando-se, assim, procedente o presente recurso, tudo com as legais consequências.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. Subidos os autos a este STA, a Relatora mandou notificar o Recorrente para eleição do acórdão fundamento de entre os identificados no requerimento de interposição do recurso sob cominação de não conhecimento do seu objecto (fls. 275-277).

Na sequência dessa notificação, o Recorrente veio apresentar o requerimento que consta de fls. 340, onde afirma que, no cumprimento do aludido despacho, vem «*indicar que elege como fundamento do presente recurso o acórdão do STA de 4/11/2004 – proferido pela 2ª, processo com o n.º 0659/04 (Lúcio Barbosa)*».

1.4. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, tomando em consideração a invocada oposição com o acórdão proferido no referido processo n.º 0659/04, emitiu parecer no sentido de se julgar findo o recurso por inexistência de oposição de soluções jurídicas, com a seguinte e argumentação:

«(...)

Acórdão recorrido

Foi formulada e apreciada a seguinte questão jurídica: sujeição a IRS das mais-valias resultantes da aquisição por um herdeiro aos restantes herdeiros do excedente da quota ideal hereditária de 1/8, resultante de óbito ocorrido antes do início da vigência do CIRS, mediante partilha em processo de inventário, homologada por decisão judicial transitada em julgada proferida na vigência do CIRS

Acórdão fundamento

Foi formulada e apreciada a seguinte questão: sujeição a IRS das mais-valias resultantes da alienação na vigência do CIRS (ano 1996), de parte indivisa de prédio urbano adquirido por sucessão hereditária antes do início da vigência do CIRS (ano 1985).

A componente característica da questão formulada no acórdão recorrido (aquisição do excedente da quota ideal hereditária em partilha) e a apreciação jurídica sobre o momento temporal ao qual se devem reportar os efeitos da aquisição estão absolutamente ausentes na apreciação do acórdão fundamento.

Neste contexto não se verifica identidade de questão jurídica fundamental, resolvida com soluções antagónicas nos arestos em confronto.

(...)

1.4. Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em Pleno da Secção.

2. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 17/04/2012, no processo n.º 05359/12 (**acórdão recorrido**), com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 4/11/2004, no processo n.º 0659/04 (**acórdão fundamento**).

Apesar de o Excelentíssimo Desembargador Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que admite a existência da alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão exaustiva, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil.

Trata-se de um recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de impugnação judicial deduzida contra acto de liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2004, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 ⁽¹⁾, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no artigo 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, artigo 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e artigo 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

- que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- que não ocorra o caso de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

E como também tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno desta Secção, relativamente à caracterização da **questão fundamental de direito** 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 essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que 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;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado nos dois arestos solução oposta, e que esta oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Vejamos, então, se no caso se encontram preenchidos os citados requisitos.

O **acórdão recorrido** apreciou e decidiu a questão que a Fazenda Pública colocara no recurso que interpôs da sentença de procedência da impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2004, questão que se traduzia em saber se os prédios alienados pelo impugnante em 2004, em causa na impugnada liquidação de mais-valias, e que faziam parte da herança aberta por óbito do seu progenitor, foram por este adquiridos por dois modos e em dois momentos distintos: na proporção de 1/8 em preenchimento da sua quota hereditária na data do decesso do autor da herança (em 21/01/1982), ou seja, antes da entrada em vigor do CIRS; e na proporção de 7/8 através do pagamento das respectivas tornas aos restantes herdeiros no âmbito do processo de inventário judicial instaurado para partilha da herança, mais precisamente na data do trânsito em julgado da sentença homologatória da partilha (em 1993), isto é, em plena vigência do CIRS, estando, por conseguinte, esta parte sujeita a tributação das mais-valias realizadas com a alienação.

Com efeito, o Juiz do Tribunal de 1ª instância julgara procedente a impugnação por entender que, «*Juridicamente e no âmbito do direito das sucessões os efeitos da aceitação ou da partilha da herança retrotraem-se ao momento da abertura da sucessão (cfr artºs 2050º e 2119º, do C. Civil), o que significa que como bem menciona o impte na sua p. i. o efeito translativo - constitutivo sobre os bens da herança dá-se no momento da abertura da sucessão, resultando até incoerente a tentativa de cindir aquela aquisição em duas consoante o preenchimento da quota legitimaria do impte e a parte excedente. E que só há uma aquisição dos bens que o compõe, não se confundindo as questões dos direitos dos herdeiros antes e após a partilha, sendo que esta última tem como escopo efectivar a função distributiva de divisão dos bens pelos herdeiros, independentemente do preenchimento ou excesso dos bens recebidos face à legítima do herdeiro em causa, não sendo directamente transponível as regras de sujeição a Sisa do excesso dos bens imóveis recebidos em partilha pelo adquirente (...)*».

Todavia, o TCAS revogou a sentença e julgou improcedente a impugnação, argumentando que, «*De acordo com os elementos fornecidos pela Conservatória do Registo Predial de Oeiras, os prédios em causa foram registados em 10/03/1983 em nome de todos os herdeiros como aquisição em comum e sem determinação de parte ou direito (vide fls. 46 e seguintes).*

Assim, relativamente à quota parte de 7/8 das verbas 41 a 49, parte esta que vai para além da sua quota hereditária, a data da aquisição será a do facto jurídico que legitima a titularidade do excedente, isto é, a data do trânsito em julgado da partilha judicial (18/11/1993), já na vigência do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Muito embora os efeitos da aceitação da herança retroajam ao momento de abertura da sucessão, a qual se verifica no preciso momento em que o autor da sucessão morre (cfr. art.. 2119.º e 2050.º do Código Civil), tal efeito só é verdade quanto à quota ideal e à deixa testamentária e não havendo no caso em apreço testamento, só se verifica, portanto, a retroactividade quanto à quota ideal que se traduz em 1/8, sendo a restante quota-parte adquirida pelo impugnante esta só passou para a sua esfera jurídica por sentença transitada em julgado em 18/11/1993, já na vigência do CIRS, donde os ganhos obtidos com a venda dos imóveis em causa caem no âmbito de incidência do IRS nos termos da alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º, sendo as mais valias apuradas de acordo com o relatório de Inspeção Tributária (fls. 41 dos autos).

Só a quota-parte de 1/8, por ter sido adquirida antes de 1989, é que é excluída de tributação, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei 442-A/88, de 30/11, já o mesmo não sucedendo quanto à restante parte (7/8) que se encontra sujeita a tributação nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, não estando abrangida pela norma de não sujeição do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de Novembro.

Bem se andou, pois, na liquidação em causa, não podendo, pois, manter-se o decidido no entendimento de que a aquisição de todos os bens se retrotrai ao momento da morte do pai do recorrido».

Já no **acórdão fundamento**, proferido igualmente no âmbito de impugnação judicial deduzida contra uma liquidação adicional de IRS por via da tributação de mais-valias, a questão colocada era a de saber se, tendo a impugnante adquirido um imóvel urbano, por sucessão *mortis causa*, antes da

entrada em vigor do CIRS, e tendo esse prédio sido demolido por ordem da Câmara Municipal do Porto e alienado posteriormente como terreno para construção já na vigência do CIRS, havia tributação em mais-valias, atento o disposto no art. 1.º do CIMV. E o STA, nesse acórdão, julgou a impugnação procedente, por entender que *«É óbvio, como resulta do probatório, que a recorrente adquiriu um prédio urbano.*

Sendo que, nos termos da disposição legal então vigente (art. 1.º do CIMV) a posterior alienação desse imóvel urbano não estava sujeito ao imposto de mais valias.(...)

A situação altera-se, para o Sr. Juiz a quo, com a demolição do prédio (por ordem da Câmara) e a subsequente inscrição do prédio na matriz, agora como terreno para construção, pois o prédio urbano pré-existente fora demolido.

E daí que, corroborando o entendimento da Fazenda Pública, entenda ter o recorrente que pagar imposto pelas referidas mais valias.

Entendemos que não é correcto este entendimento.

Na verdade, estamos perante um facto tributário de formação sucessiva, integrado por dois momentos: a aquisição e a transmissão.

Já vimos que, à data da aquisição, não havia lugar a imposto de mais valias (na hipótese óbvia de uma transmissão onerosa, com os inerentes ganhos).

Daí que se deva concluir que a venda posterior não pode ter como consequência a sujeição do ganho (mais-valia) a imposto.

Sob pena de aplicação retroactiva da lei. O que no caso não é consentido.

A demolição do prédio, no tocante ao recorrente, não o pode afectar, sendo assim irrelevante quanto à sua sujeição ou não a imposto.».

Constata-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento recaíram sobre situações fácticas diferenciadas, apreciando questões jurídicas diversas à luz de normas também distintas:

— no acórdão recorrido discutia-se se o impugnante adquirira por vocação sucessória a totalidade dos prédios que veio a alienar e, por conseguinte, em data reportada à abertura da sucessão, tendo-se concluído que esse modus acquirendi actuara apenas em relação à sua quota hereditária (1/8), e que no remanescente havia ocorrido uma aquisição onerosa através do pagamento de tornas aos restantes herdeiros no âmbito de inventário judicial. Pelo que tendo a aquisição destes 7/8 ocorrido na data do trânsito em julgado da sentença homologatória da partilha, em plena vigência do CIRS, a realização de mais valias decorrentes da respectiva alienação estava sujeita a tributação nos termos do art. 10.º, n.º 1, alínea a), daquele diploma legal.

— já no acórdão fundamento a questão colocada era a de saber se tendo sido adquirido um prédio urbano por sucessão mortis causa antes da entrada em vigor do CIRS, a sua transformação em terreno para construção já depois da entrada em vigor deste diploma legal projectava efeitos no enquadramento legal existente na data de aquisição, determinando a tributação das mais valias realizadas na sua alienação. E, nesse contexto, julgou-se que esta tributação das mais valias redundava em aplicação retroactiva da lei, já que, nos termos do art. 1.º do CIMV, vigente à data da aquisição, tal tributação não estava legalmente prevista, irrelevando para o efeito a posterior transformação do prédio em terreno para construção.

Não há, pois, oposição entre os dois arestos susceptível de ser dirimida mediante o presente recurso fundado em oposição de acórdãos, pelo que este deve ser considerado findo, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.

3. Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 5 de Junho de 2013. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva* — *Ascensão Lopes* — *Francisco Rothes* — *Lino Ribeiro* — *Pedro Delgado* — *Fernanda Maçãs*.

(¹) Cfr., sobre o tema, o acórdão do Pleno desta Secção, de 26/09/2007, no recurso n.º 0452/07.



Depósito legal n.º 25 495/89

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de julho,
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.
