



DIÁRIO DA REPÚBLICA

23 de Novembro de 2005

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.^a Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em pleno
durante o 2.^o trimestre de 2005

Acórdão de 13 de Abril de 2005.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Segunda alegação — artigos 284.º, n.º 5, e 282.º, n.º 3, do CPPT.

Sumário:

- I — No recurso por oposição de acórdãos, a alegação prevista no artigo 284.º, n.º 5, com referência ao artigo 282.º, n.º 3, ambos do CPPT tem de corporizar as razões da discordância do recorrente em relação ao julgado.*
- II — Limitando-se o recorrente, nesta segunda alegação, a reproduzir o teor da primeira (tendente, ela sim, a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida — n.º 3 daquele artigo 284.º), não indicando as razões por que discorda da decisão recorrida, o recurso improcede necessariamente.*

Processo n.º 363/04-50.

Recorrente: Daniel Barbosa Gomes.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Mendes Pimentel.

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

Daniel Barbosa Gomes, residente no lugar de S. Sebastião, Rua 1, 1º Dtº – Prado de Santa Maria — Vila Verde, reclama do despacho do relator de fls. 216-217 que julgou deserto, por falta de alegações sobre a questão de fundo, o recurso por oposição de acórdãos que, a fls. 178, interpôs do acórdão do TCA de fls. 157-163 v.º, que confirmou sentença do, entretantes extinto, TT de 1ª Instância de Braga em que a presente impugnação judicial foi julgada improcedente.

Em suma, refere que “as alegações contêm os fundamentos ou as razões por que é que os acórdãos são contraditórios, mas também por que é que o recorrente acha que deve haver alteração do acórdão recorrido, tomando assim posição quanto à questão propriamente dita”. Acresce que “o recorrente entende que o recurso só pode ser julgado deserto quando não sejam apresentadas alegações, conforme resulta do n.º 4 do artigo 284º do CPPT e do art.º 690º do CPC: “Caso a alegação não seja feita o recurso será julgado deserto...”

Não se trata do caso em apreço, porquanto mesmo que não obedçam aos requisitos aplicáveis na legislação processual, o recurso não pode ser julgado deserto.

Para isso existe o mecanismo do art.º 282º, n.ºs 5 a 7, do CPPT e do art.º 690º do CPC... em que a lei impõe que o juiz convide as partes a sanar as irregularidades.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A fls. 178, o ora reclamante interpôs recurso do acórdão do TCA de fls. 157-163 v.º, porque “decidiu em oposição com o acórdão de recurso n.º 7348/02”, da mesma Secção.

No despacho do Exmo. Relator na 2ª Instância em que se admitiu existir a invocada oposição de acórdãos, a fls. 193, ordenou-se a notifi-

cação das partes para alegarem — “art.º 282º, n.º 3, *ex vi* do art.º 284º, 5, ambos do CPPT”.

A fls. 202-204, constam “alegações de recurso, ao abrigo do n.º 3 do art.º 282º e n.º 5 do art.º 284º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, “nos termos seguintes:

“O recorrente deduziu impugnação às liquidações de IRS respeitantes aos anos 1994, 1995 e 1996 e respectivos juros compensatórios para o Tribunal Tributário de Braga, e deste para o TCA.

No recurso para o TCA a recorrente imputou à sentença recorrida os vícios de omissão de pronúncia, errado julgamento da matéria de facto, falta de fundamentação do acto de liquidação, ilegal liquidação de juros compensatórios e errado apuramento do rendimento tributável, concluindo pediu a revogação da referida sentença.

Porém, o TCA decidiu negar provimento ao referido recurso e confirmar assim a sentença recorrida.

Contudo, o acórdão, agora sob censura, está em oposição com o acórdão do TCA n.º 7348/02, (impugnação n.º 39/01 do TT de Braga).

Posteriormente ao requerimento de interposição de recurso, a impugnante teve conhecimento, conforme cópia que se encontra junta aos autos, que também o acórdão n.º 7280-02, de 18/2/03, 736302, de 25/2/03, 748502 e 07332/02, (impugnação n.º 37/01 do TT de Braga), este último preferido já em 28/10/03, se encontram em oposição com o acórdão recorrido, sendo que todos eles tratam de questões fácticas idênticas, é que se pede que seja declarada a referida oposição de acórdãos.

Quer nos acórdãos fundamento quer no acórdão recorrido, o que estava em causa era a liquidação de impostos de IRS sobre rendimentos auferidos como trabalhador por conta de outrem na Alemanha.

Em todos os actos de liquidação (quer nos acórdãos fundamento quer no acórdão recorrido) a Administração Fiscal no que se refere à fundamentação do acórdão recorrido e nos acórdãos fundamento n.º 7348/02 e 07332/02, proferiu um despacho-tipo, igual para todos, e procedeu à notificação daquele aos contribuintes.

Também a petição inicial e as alegações para o TCA, foram “*ipsis verbis*” as mesmas no acórdão recorrido e nos acórdãos fundamento (no 7348-02 e 7332/02).

Acontece que, no acórdão fundamento n.º 7348-02 o TCA apenas conheceu da falta de fundamentação do acto tributário e mandou anular este.

Já no acórdão n.º 7332-02, o TCA além de concluir que o acto tributário não estava fundamentado, também apreciou a questão de mérito e também aí concluiu nela sua ilegalidade, mandando anular a liquidação.

No que se refere aos restantes acórdãos o TCA apreciou a questão de mérito e mandou anular todas as liquidações por ilegais

No que se refere ao acórdão recorrido o TCA apreciou todas as questões aí submetidas a apreciação, e decidiu indeferir o recurso, por entender que o acto de liquidação era legal tomando aliás, posição idêntica àquela que tinha tomado o TT de 1ª instancia de Braga, que foi a de confirmar o acto de liquidação.

Estamos, assim, claramente, perante soluções opostas, para factos totalmente idênticos e subsumíveis às mesmas normas legais.

Conclusões

a) O acórdão recorrido está em oposição com o recurso fundamento nº 7348/02 do TCA.

b) O acórdão recorrido também se encontra em oposição com os acórdãos do TCA nº 07332/02, 7280-02, 7364-02 e 7485-02, todos já transitados em julgado, conforme consta da cópia do recurso nº 07332-02 junta aos autos, e todos eles apreciaram factos totalmente idênticos aos factos que apreciou o acórdão recorrido.

c) o acto tributário em causa no acórdão recorrido e nos acórdãos fundamento no 7348/02 e 7332/02, foi proferido no âmbito de um acto tributário-tipo, sendo que foi esse acto tributário-tipo que foi notificado aos impugnantes/recorrentes.

d) Também as impugnação dirigidas ao TT de Braga e as alegações do recurso recorrido e dos recursos fundamento nºs 7332-02 e 7348-02 para o TCA foram “ipsis verbis” as mesmas daquele e destes.

e) Porém estes mereceram sortes diferentes.

f) No acórdão recorrido o TCA confirmou a decisão do tribunal *a quo*, -p decidindo manter na íntegra o acto tributário.

g) No acórdão fundamento nº 7348-02 o tribunal “ad quem”, decidiu manter a decisão do TT de Braga, que considerava o acto tributário fundamentado, e por isso o mesmo foi anulado.

h) já no acórdão no 7332-02, aí decidiu-se apreciar toda a matéria objecto do recurso e, à semelhança do recurso 7348-02, considerou-se o acto infundamentado e também à semelhança de todos os outros acórdãos apreciou o mérito do recurso, e em todos eles se decidiu anular as liquidações por ilegais.

i) Estamos, assim, perante decisões judiciais absolutamente contraditórias para casos totalmente idênticos e no âmbito da mesma legislação aplicável.

j) É sobre esta oposição de julgados que se pede que Vossas Exce-lências se pronunciem

k) declarando-se que o acórdão recorrido está em oposição com os demais acórdãos fundamento.”

Como bem se entendeu no acórdão desta formação de 23.II.2005 – recurso nº 365/04, “não referindo o C.P.P.T. qualquer finalidade a que se destina e o conteúdo que deve ter esta segunda alegação, tem de se fazer apelo ao regime dos recursos de agravo em processo civil, por força do disposto no art. 281º daquele Código.

Assim, a alegação a que se reportam aqueles nº 5 do art. 284º e nº 3 do art. 282º do C.P.P.T. tem em vista a *indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão*, como se conclui do nº 1 do art. 690º do C.P.C. Na verdade, *se o artigo exige que a alegação conclua pela indicação resumida dos fundamentos, pressupõe necessariamente que antes da conclusão se expuseram mais desenvolvidamente esses fundamentos* — Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, página 357.

O nº 1 do art. 690º *teve em vista obrigar o recorrente a submeter expressamente à consideração do tribunal superior as razões da sua discordância para com o julgado, ou melhor, os fundamentos por que o recorrente acha que a decisão deve ser anulada ou alterada, para*

que o tribunal tome conhecimento delas e as aprecie — obra e local citados.

Entendeu-se que, exercendo os recursos a função de impugnação das decisões judiciais (art. 677º), não fazia sentido que o recorrente não expusesse ao tribunal superior as razões da sua impugnação, a fim de que o tribunal aprecie se tais razões procedem ou não — obra citada, página 359. Actualmente, corresponde a este art. 677º o nº 1 do art. 676º do C.P.C.

Assim, o Recorrente no presente recurso jurisdicional, para impugnar adequadamente a decisão recorrida tinha de apresentar uma alegação em que a atacasse quanto aos seus fundamentos de facto e de direito ou arguir alguma nulidade.

No caso em apreço, na alegação que apresentou para efeitos do disposto no referido nº 5 do art. 284º do C.P.P.T., o Recorrente no indica qualquer razão que justifique a alteração ou anulação do acórdão do Tribunal Central Administrativo de que recorre, limitando-se a afirmar que ele está em contradição com outro acórdão do mesmo Tribunal.

Mas esta razão, só por si, não justifica a alteração ou anulação da decisão recorrida, pois pode suceder que a posição correcta seja a assumida no acórdão recorrido.

Assim, tem de concluir-se que, embora o Recorrente tenha formalmente cumprido o ónus de apresentar uma alegação (o que impede que se considere ser caso de considerar o recurso jurisdicional deserto, nos termos do art. 282º, nº 4, do C.P.P.T.), não apresentou uma alegação que indique os erros que entende terem sido cometidos na decisão recorrida, o que impede este Supremo Tribunal Administrativo de apreciar a sua correcção.

Por isso, o presente recurso jurisdicional tem de improceder.”

E não colhe a afirmação do reclamante de que “a entender-se que as alegações de recurso ou as conclusões não cumpriam os requisitos legais, o juiz relator, dando cumprimento ao artigo 282º, nºs 5 a 7, do CPPT e 690º do CPC, deveria ter convidado o recorrente a sanar as referidas deficiências”.

Atentemos em tais normativos.

Artigo 282º

5. Se as alegações não tiverem conclusões, convidar-se-á o recorrente a apresentá-las.

6. Se as conclusões apresentadas pelo recorrente não reflectirem os fundamentos descritas nas alegações, deverá o recorrente ser convidado para apresentar novas conclusões.

7. O disposto nos números anteriores aplica-se às conclusões deficientes, obscuras ou complexas ou que não obedecem aos requisitos aplicáveis na legislação processual ou quando o recurso versar sobre matéria de direito.

Artigo 690º

4. Quando as conclusões faltarem, sejam deficientes, obscuras, complexas ou nelas se não tenha procedido às especificações a que alude o nº 2, o relator deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las, esclarecê-las ou sintetizá-las, sob pena de não se conhecer do recurso, na parte afectada...

As hipóteses figuradas nos transcritos preceitos legais prendem-se, sempre, com as **conclusões**. Seguramente, **fora** do âmbito de *convite de aperfeiçoamento* ao recorrente estão, pois, as *alegações*.

E quanto à invocação, a final, do artigo 508º do CPC, ela é descabida, por isso que, com meridiana clareza, ele se reporta a **articularados**: petição inicial, contestação, réplica e tréplica, articulados supervenientes.

Termos em que se acorda:

- a) revogar o despacho reclamado;
 - b) negar provimento ao recurso, mantendo o aresto recorrido.
- Custas pelo recorrente, com taxa de justiça de €75.

Lisboa, 13 de Abril de 2005. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira* — *Fonseca Limão* — *António Pimpão* — *Jorge de Sousa* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 13 de Abril de 2005.

Assunto:

Privilégio creditório.

Sumário:

Nos termos do artigo 240.º, n.º 1, do CPPT podem ser reclamados créditos com privilégio creditório pois que este preceito legal «deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozam de garantia real, stricto sensu, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios».

Processo n.º 442/04.

Recorrentes: Instituto de Gestão Financeira de Segurança Social, Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrido: Ortolima Comércio Material Ortopédico, L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. António Pimpão.

Acordam no Pleno da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A FP e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, inconformados com o acórdão desta Secção do STA de fls. 72 a 94, que negou provimento ao recurso e confirmou a sentença recorrida que rejeitou a graduação de créditos reclamados por este relativos a contribuições para a segurança social e por aquela relativos a IRC e IVA, recorrem para o Pleno por oposição com o acórdão da mesma Secção do STA de 04-02-2004, Rec. 2078/03 (cfr. fls. 99) e de 02-07-2003, Rec. 882/03 encontrando-se este junto a fls. 105 e 106.

A decisão de fls. 115 entendeu que se verifica a oposição invocada pelos recorrentes pelo que ordenou a notificação dos mesmos para alegarem, nos termos do artº 282º 3 do CPPT.

A recorrente FP apresentou alegações (cfr. fls. 100 e 101) concluindo pela ocorrência de oposição entre o acórdão recorrido e fundamento.

O recorrente Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social sustenta a fls. 113 a oposição entre o acórdão recorrido e fundamento fazendo “suas as doutíssimas alegações da RFP”.

Escreveu-se na decisão de fls. 115 que “enquanto o acórdão recorrido, interpretando o artº 240º 1 do CPPT, concluiu apenas poderem ser admitidos ao concurso de credores os que gozam de garantia real, nos acórdãos fundamento entendeu-se poderem ser admitidos àquele concurso aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente privilégios creditórios” e daí que tenha entendido que “ocorre a alegada oposição”.

1.2. Apresentou a recorrente FP alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

a) Os créditos reclamados nos autos pela Fazenda Pública beneficiam de privilégio creditório geral.

b) O privilégio creditório consiste na faculdade que a lei concede, em atenção à causa do crédito, de ser pago com preferência em relação a outros.

e) O privilégio creditório geral é uma mera preferência de pagamento.

d) A circunstância de ser uma mera preferência de pagamento não implica o afastamento do crédito da reclamação e graduação no lugar que lhe competir.

e) A admissão ao concurso de credores constitui a razão de ser da atribuição do privilégio creditório.

f) Termos em que deverá o presente recurso ser considerado procedente, revogando-se o acórdão recorrido por não ter feito a interpretação mais correcta do artigo 733º do Código Civil e acolhendo-se a interpretação consagrada no acórdão de 4 de Fevereiro de 2004 -recurso n.º 2078/03, admitindo-se a graduação dos créditos reclamados pela Fazenda Pública.

O Recorrente Instituto apresentou a fls. 120 o seguinte requerimento:

“Relativamente ao recurso interposto do ... acórdão da Secção de 16 de Junho de 2004, com base em oposição com acórdão proferido pela mesma Secção em 4 de Fevereiro de 2004, no recurso n.º 2078/03, quanto à questão da admissibilidade ao concurso de credores, em execução fiscal, dos créditos que gozem de privilégio creditório geral e não gozem de qualquer garantia real stricto sensu, o IGFSS, vem, nos termos do art.º 282, n.º 3 do CPPT, alegar para efeitos de ser fixada jurisprudência, nos termos seguintes:

Faz suas as doutíssimas alegações da Representante da Fazenda Pública.

Deve ser fixada jurisprudência no sentido de ser admitida a reclamação no caso de o credor ser possuidor de um privilégio creditório, pois, de contrário, ficaria prejudicado perante os credores reclamantes que não possuíssem garantia real, mas apenas um comum título executivo, como seria o caso de o recorrente concorrer com uma normal certidão de dívida (título executivo) desprovida de qualquer privilégio creditório ou renunciando a este para evitar o problema). Paradoxalmente, seria melhor não possuir privilégios!!!

Termos em que, e nos mais de direito, deve ser decidido no sentido de ser sempre admitida a reclamação, independentemente da existência ou não de garantia real.”.

1.3. O EMMP entende que o recurso merece provimento (cfr. fls. 126) e que o acórdão recorrido deve ser revogado e substituído por acórdão que determine a admissão ao concurso dos credores dos créditos reclamados pois que sufragando o entendimento do Mmo juiz relator no tribunal recorrido sobre a verificação dos requisitos legais da oposição de acórdãos (fls. 115) o conflito deve ser resolvido no sentido da adesão à doutrina dos acórdãos fundamento, segundo os quais a norma constante do art.240º n.º1 CPPT deve ser interpretada conferindo dimensão lata à expressão «credores que gozem de garantia real», por forma a abranger não apenas os credores que gozem de garantia real *stricto sensu* mas também aqueles a quem a lei atribui causas legítimas de preferência, designadamente privilégios creditórios.

Sem embargo da brilhante argumentação expendida no acórdão recorrido, a sua doutrina colide com jurisprudência largamente dominante no STA que não deve ser postergada, na ausência de motivos suficientemente ponderosos que implacavelmente destruam a argumentação subjacente à doutrina dos acórdãos fundamento, em homenagem ao princípio da interpretação e aplicação uniformes do direito (art.8º n.º3 CCivil; acórdãos STA 13.10.2004 processo n.º 382/04; 29.09.2004 processo n.º245/04; 7.07.2004, processo n.º 112/04;16.06.2004 processo n.º 442/04;4.02.2004 processo n.º2078/03; 22.10.2003 processo n.º 946/03).

2.1. Entendeu o acórdão recorrido que não podiam os créditos beneficiando de privilégio creditório ser reclamados enquanto que os acórdãos fundamento se pronunciaram em sentido contrário.

Com efeito no acórdão recorrido foi apreciada tal questão referente a créditos de contribuições para a segurança social, de IRC e IVA tendo sido penhorado o direito ao arrendamento e trespassse de um armazém tendo entendido que os mesmos não podiam ser reclamados.

No acórdão fundamento de 02-07-2003 (cfr. fls. 105 e conclusão 3ª das alegações) está em causa privilégio imobiliário referente a contribuições para a segurança social e no acórdão fundamento de 04-02-04 encontrando-se penhorado um imóvel (cfr. ponto 3.1.4 da matéria de facto) questionavam-se créditos à segurança social tendo-se nestes entendido que tais créditos podiam ser reclamados.

Entendeu-se, como anteriormente se referiu, que ocorre oposição entre o acórdão recorrido e os acórdãos fundamento.

Reafirma-se a existência da identidade da questão de direito e da situação de facto pois que perante o mesmo quadro factual e referente ao mesmo período temporal entendeu o acórdão recorrido que não podiam os ditos créditos com privilégio ser reclamados enquanto que os acórdãos fundamento se pronunciaram em sentido afirmativo.

Existindo identidade da questão de direito e de facto reafirma-se que têm, por isso, as decisões proferidas nos ditos acórdãos sentidos divergentes pelo que existe a referida oposição.

2.2. A questão que importa apreciar consiste em saber se os créditos que gozam de privilégio (mobiliário ou imobiliário) podem ser reclamados em execução fiscal, nos termos do artº 240º 1 do CPPT.

Estabelece este preceito legal que “podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação nos termos do artigo anterior os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados”.

No acórdão recorrido os créditos reclamados não foram admitidos ao concurso de credores no entendimento de que, nos termos do artigo 240º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), só podem ser reclamados os créditos de credores com garantia real, sendo que pelo

credor ora recorrente não foi «invocada qualquer garantia real para além do privilégio referido o qual não constitui garantia real.

Daí que importe averiguar se o privilégio mobiliário geral de que gozam os créditos a que se refere o acórdão recorrido permite que os mesmos sejam admitidos e graduados na reclamação de créditos apenas à execução e, posteriormente, pagos pelo produto da venda do bem penhorado.

O legislador na execução fiscal, como da execução comum, optou pela execução de bens individualizados do património do executado com vista à satisfação dos créditos do exequente, diversamente do que acontece na execução universal de bens do devedor.

Contudo na execução fiscal, cfr. o mencionado artº 240º 1 do CPPT, estabeleceu que «podem reclamar os seus créditos (...) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados».

Estabeleceu também na execução comum, cfr. o artº 865º do Código de Processo Civil (CPC), que qualquer «credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos».

Como se escreveu no acórdão fundamento de 04-02-2004 “para alguma doutrina, direitos reais de garantia em sentido próprio serão, apenas, a penhora, o penhor, a hipoteca, o direito de retenção e a consignação de rendimentos. Já quanto aos privilégios creditórios, que o artigo 733º do Código Civil (CC) define como «a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros», não há unanimidade, entendendo alguns que não serão verdadeiros direitos reais de garantia, mas qualidades do crédito, atribuídas pela lei em atenção à sua origem. Praticamente unânime é o entendimento quanto aos privilégios gerais: estes não são qualificáveis como direitos reais de garantia.

Em todo o caso, há, na doutrina, como na jurisprudência, concordância quanto a que os privilégios creditórios conferem preferência sobre os credores comuns...”

É inquestionável, conforme se escreve no acórdão recorrido, (cfr. fls. 77) que “os créditos de contribuições para a segurança social, de IRC e de IVA gozam de privilégio mobiliário geral nos termos dos artºs 10º 1 e 2 do DL nº 103/80, de 9-5, 108º do CIRC e 736º 1 do CCivil, estes últimos com a limitação temporal prevista nesta disposição”.

Com efeito estabelece o artigo 10º n.º 1 do decreto-lei nº 103/80, de 9 de Maio, que «os créditos das caixas de previdência por contribuições e os respectivos juros de mora gozam de privilégio mobiliário geral, graduando-se logo após os créditos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 747º do Código Civil».

Acrecenta o artº 11º do mesmo diploma que «os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora, gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil».

Igualmente consagram tal privilégio quer o mencionado artº 108º do CIRC quer o referido artº 736º 1 do CCivil.

Na situação concreta dos presentes auto estamos perante créditos gozando de privilégio mobiliário geral pelo que, conforme se escreveu no acórdão fundamento de 04-02-2004, o que significa que a lei não atribui um poder específico sobre um bem, não conferindo direito de

sequela o que, de qualquer forma, nem por isso deixa de assumir relevo no momento do concurso de credores, atribuindo uma preferência geral anómala, conforme estabelece o falado artigo 11º do decreto-lei nº 103/80.

Ainda segundo o mesmo acórdão fundamento, que continuaremos a acompanhar, o facto de a preferência atribuída pelo privilégio ... ser anómala, ou seja, não resultar de uma garantia real, em sentido próprio, não significa que o credor que goza do privilégio não deva ser admitido a requerer a verificação e graduação do seu crédito, tendo em vista obter pagamento pelas forças do produto da venda do imóvel penhorado. Com efeito o nº 2 do artigo 604º do Código Civil aponta como «causas legítimas de preferência, além de outras admitidas na lei, a consignação de rendimentos, o penhor, a hipoteca, o privilégio e o direito de retenção». E «para não prejudicar as causas legítimas de preferência é que o Código de Processo Civil não obstante a natureza singular que a execução passou a revestir depois de 1961, manda citar para a execução, na altura própria, todos os credores que tenham garantia real, relativamente aos bens penhorados (art. 864º, nº 1)».

Neste sentido se compreende a vasta jurisprudência, quer do Supremo Tribunal de Justiça, quer deste Supremo Tribunal Administrativo, que tem, ao longo dos anos, apreciado questões de escalonamento de créditos, no respectivo apenso de verificação e graduação, envolvendo créditos da Segurança Social que não gozam senão de privilégio geral, sem questionar a sua admissão ao concurso, não obstante não beneficiarem, esses créditos, de garantia real, no sentido próprio tendo mesmo em alguns acórdãos qualificado como garantia real o privilégio imobiliário de que gozam os créditos por contribuições devidas á segurança social (cfr. os acórdãos citados no referido acórdão fundamento de 04-02-2004 do Supremo Tribunal de Justiça, de 18 de Novembro de 1997 no recurso nº 97A804 e, do STA de 22 de Outubro de 2003, no recurso nº 946/03).

Este STA tem entendido, maioritariamente, que devem tais créditos ser reclamados, admitidos e graduados (cfr. acórdãos de 2 de Julho e 22 de Outubro de 2003, nos recursos nºs 882/03 e 946/03, respectivamente).

Como se escreveu no acórdão fundamento de 04-02-2004 “assim o impõe a unidade do sistema jurídico, pois não faria sentido que a lei substantiva estabelecesse uma prioridade no pagamento do crédito como faz o artigo 11º do decreto-lei nº 103/80 e nos demais preceitos legais citados e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência, impedindo o credor privilegiado de acorrer ao concurso pois que exigir a esse credor que, para fazer valer o privilégio, obtivesse penhora ou hipoteca, seria deixar sem sentido útil o regime substantivo dos privilégios creditórios pois que, nesse caso, o respectivo crédito passaria a dispor de garantia real, sendo-lhe inútil o privilégio.

Acresce que tal privilégio só na execução singular pode ter algum sentido não o tendo já na execução universal, por força do artº 152º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência.

Daí que se possa concluir que o artº 240º nº 1 do CPPT “deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozam de garantia real, *stricto sensu*, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios”.

Do exposto resulta que procede o presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão recorrido bem como a sentença que o mesmo manteve para ser substituída por outra que admita os créditos reclamados se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Abril de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale — Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa — Vítor Meira — Fonseca Limão — Almeida Lopes — Jorge de Sousa (vencido nos termos do acórdão recorrido) — Mendes Pimentel (vencido nos termos da declaração do Ex.^{mo} Conselheiro Jorge de Sousa).

Acórdão de 13 de Abril de 2005.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Trânsito em julgado — ocorrência.

Sumário:

No recurso por oposição de acórdãos, o requisito de admissibilidade trânsito em julgado do acórdão fundamento tem, tal como os restantes, de estar presente aquando da interposição daquele.

Processo n.º 1243/03-50.

Recorrente: Rosa Pereira Machado.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Mendes Pimentel.

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

Rosa Pereira Machado, residente no lugar do Eirôgo — Galegos de Santa Maria — Barcelos, reclama do despacho do relator a fls. 217-218, que, atenta a ausência do requisito do trânsito em julgado do acórdão fundamento invocado no recurso por oposição de acórdãos interposto a fls. 116, do acórdão do TCA de fls. 107-112, o qual confirmou sentença do, entretantes extinto, TT de 1ª Instância de Braga que julgou a presente impugnação judicial improcedente, declarou sem efeito o mesmo recurso, atento o estatuído no nº 2 do artigo 766º do CPC, texto anterior ao DL nº 329-A/95, de 12 de Dezembro.

Alega, em suma, que, se é verdade que “o acórdão fundamento não tinha transitado em julgado quando foi interposto o recurso por oposição de acórdãos”, certo é que “no decorrer da sua tramitação própria e muito antes de os autos serem conclusos ao ... Conselheiro Relator verificou-se o trânsito em julgado do mesmo.”

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Do cotejo da certidão do acórdão fundamento, a fls. 168-185, com a certidão de fls. 187-194, se vê que a Fazenda Pública interpôs daquele aresto recurso para o STA, que, por acórdão de 02.IV.2003, lhe negou provimento. Como assim, aquando da interposição do presente recurso por

oposição de acórdãos, o acórdão então invocado como fundamento não havia passado em julgado, o que, aliás, a própria recorrente expressamente reconhece no *item 3* do seu requerimento de fls. 167 e seguinte.

É sabido que *das decisões do Tribunal Central Administrativo cabe recurso, com base em oposição de acórdãos, nos termos das normas sobre organização e funcionamento dos tribunais administrativos e tributários, para o Supremo Tribunal Administrativo* — n.º 2 do artigo 280.º do CPPT.

No artigo 284.º, 1, do mesmo compêndio adjectivo se estatui que *caso o fundamento for a oposição de acórdãos, o requerimento da interposição do recurso deve indicar com a necessária individualização os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido, bem como o lugar em que tenham sido publicados ou estejam registados, sob pena de não ser admitido o recurso.*

Como bem nota Jorge Lopes de Sousa no seu *CPPT anotado*, 4.ª edição, p.1143, “o acórdão indicado como fundamento tem de ser uma *decisão transitada em julgado*. Este requisito constava do n.º 4 do art. 763.º do C.P.C., que estabelecia uma presunção de trânsito em julgado, se o recorrido não alegasse que o trânsito não havia ocorrido.

Esta exigência, independentemente daquela norma, decorre da própria finalidade primacial dos recursos por oposição de acórdãos no âmbito do contencioso administrativo e fiscal que é a de assegurar a igualdade de tratamento de situações iguais. A questão da existência de uma desigualdade de tratamento só se coloca, naturalmente, perante uma decisão anterior definitiva, pois, se a decisão anterior estiver dependente de apreciação em recurso, poderá vir a ser alterada no sentido da decisão recorrida.

Assim, deve entender-se que o trânsito em julgado do acórdão invocado como fundamento do recurso é um dos requisitos de admissibilidade do recurso com fundamento em oposição de acórdãos no domínio do contencioso tributário.”

E, mais à frente, a pp. 1147, nota 16 ao falado artigo 284.º, sublinha o mesmo Autor que constitui *motivo de não admissão do recurso a falta de trânsito em julgado do acórdão invocado como fundamento.*

É que, como se refere no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do STA de 07.VII.1999, publicado no *Apêndice ao DR* de 09.V.2001. pp. 1059-1062, “pressupondo o recurso para o Tribunal Pleno um conflito de jurisprudência que se visa uniformizar, deste só pode falar-se se o acórdão recorrido estiver em oposição com outro anterior, já não susceptível de recurso ou de reclamação.

A exigência do trânsito em julgado do acórdão fundamento assenta numa necessidade lógica e teleológica, atentas a natureza e finalidade do recurso por oposição de julgados, encontrando-se prevista, como pressuposto de ordem geral, no artigo 763.º, n.º 4, do CPC de 1967, norma que continua ainda aplicável à tramitação dos recursos desta natureza...”

Também no acórdão do mesmo Pleno de 12.III.1987, *op.cit.* de 07.V.1993, pp. 1348 - 1352, se realça que “pressupondo o recurso para tribunal pleno, com fundamento em oposição de julgados, um conflito de jurisprudência que se visa uniformizar, só pode falar - se em conflito se o acórdão de que se pretende recorrer estiver em oposição com outro que já não seja susceptível de recurso ordinário ou de reclamação, nos termos dos artigos 668.º e 669.º do CPC.”

Outrossim no acórdão deste Pleno de 16.XII.1998 — rec. 21 367 se observa que, “entre os pressupostos específicos desta espécie de recurso, conta-se o da exigência de que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado.

Sem esse trânsito em julgado não poderá sustentar-se ocorrer qualquer violação do princípio da igualdade de tratamento dos demandantes relativamente às mesmas questões de facto e de direito, cuja salvaguarda constitui a motivação legal específica deste tipo de recurso na jurisdição administrativa e fiscal,... , pois a elaboração de um juízo de igualdade pressupõe sempre um prévio referente que se apresente como dado definido de contrastação.

Quando o referente não esteja definido de forma estabilizada perante a Ordem Jurídica deixa de poder afirmar-se a existência desse contraste com o acórdão recorrido: a admissibilidade de um acórdão anterior não transitado como referente judicial só poderia, então, ser encarada a título académico por, estando ambos sujeitos à possibilidade de revogação, tanto se poder verificar oposição de julgados como não e tanto poder ocorrer em relação ao primeiro como ao segundo dos acórdãos em presença, sem que previamente se pudesse definir em relação a qual deles é que tal aconteceria.

Não cabe, todavia, na função jurisdicional decidir questões a título hipotético, mas tão-só pacificar os litígios que existem em concreto.”

Segue-se de todo o exposto que, como entendido no despacho reclamado, os requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos — situações fácticas substancialmente idênticas, mesma questão fundamental de direito, quadro legislativo substancialmente idêntico, decisões expressas, trânsito em julgado do acórdão fundamento — têm de estar **todos** presentes aquando da interposição do recurso.

Aceitar a tese do reclamante envolveria dar guarida à admissibilidade da suspensão da instância recursiva até à ocorrência do trânsito em julgado do acórdão invocado como fundamento do recurso (e tal poderia demorar anos!), sem suporte legal, sendo que, ademais, como se nota no sobredito acórdão de 07.VII.1999, tal suspensão “não é admissível porquanto a situação do recorrente e o seu direito ficou definido no acórdão recorrido” — cfr. artigos 276.º e 279.º do CPC.

Termos em que se acorda indeferir a reclamação em apreço, confirmando-se o despacho reclamado.

Custas pela recorrente/reclamante, com €75 de taxa de justiça.

Lisboa, 13 de Abril de 2005. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira* — *Fonseca Limão* — *António Pimpão* — *Jorge de Sousa* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 13 de Abril de 2005.

Recurso n.º 1363/04-50.

Recorrente: Cruz & Companhia, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. António Pimpão.

Acordam no Pleno da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. CRUZ & COMPANHIA, S.A. reclama, para a conferência do despacho do relator, de fls. 38 e seguintes que lhe não admitiu «recurso para uniformização de jurisprudência», nos termos do art. 152.º, n.º 1, al. b) do CPTA.

Fundamentou-se a decisão em que tal meio processual não tem, ainda, neste momento, aplicação no contencioso tributário mas tão só no administrativo ao que acresceria que não era admissível a «convolação» do processo - art. 284.º do CPPT - dada a inexistência de oposição de acórdãos exigida.

Sustenta a ora reclamante que mantém «a afirmada contradição entre acórdãos» do STA sobre a mesma questão fundamental de direito referente à «admissibilidade de reclamação/recurso formulada em execução fiscal, por falta de requisitos essenciais do título executivo e o respectivo regime».

Acrescenta que se impõe «a uniformização da jurisprudência do STA sobre esta questão» e que é indiferente a lei processual a aplicar, por secundária, atento o princípio disposto na LGT, de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Importa decidir.

Este Pleno do STA já apreciou igual questão no processo n.º 1366-04-50, em 16-03-2005, a cuja decisão aderimos e que, por isso, de perto passamos a acompanhar.

A reclamante limita-se a «manter», sem mais, a existência da alegada oposição, que, todavia, se não verifica.

Na verdade como se refere no despacho reclamado «o acórdão fundamento decidiu não se justificar legalmente o indeferimento liminar de recurso, de decisão do chefe da Repartição de Finanças, em execução fiscal, já que tanto a incompetência do tribunal como a falta de requisitos essenciais do título executivo não constituem fundamentos válidos de oposição à mesma execução, nos termos da al. i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, devendo, antes, ser invocados “através de requerimento, na execução fiscal”.

Por sua vez o acórdão recorrido em nada se pronunciou sobre tais matérias, mas antes decidiu sobre a oportunidade de subida ao tribunal - cfr. art. 278.º, n.s 1 e 3 do CPPT - de decisão de reclamação de acto do chefe da Repartição de Finanças relativo à instauração da execução, entendendo, ainda, não estar em causa, sequer, qualquer despacho de indeferimento liminar.

Inexiste, por isso, oposição de julgados pois que o acórdão recorrido não versa sobre “a admissibilidade da reclamação/recurso, formulada em execução fiscal, por falta de requisitos essenciais do título executivo e o respectivo regime”.

Não está, nos termos expostos, em causa “a mesma questão fundamental de direito”.».

Acresce que o art. 95.º n.º 1 da LGT não constitui mais que reprodução da garantia constitucional da tutela judicial efectiva prevista no art. 268.º, n.º 4 da CRP, relativamente a actos lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos dos interessados, segundo as formas de processo previstas no art. 101.º daquela Lei sendo uma delas a constante do mencionado art. 284.º do CPPT.

De qualquer forma não existe oposição entre os arestos em confronto, pelo que nenhum direito ou interesse da requerente legalmente protegido se mostra lesado.

2. Nos termos expostos acorda-se em indeferir a reclamação.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em quinze unidades de conta.

Lisboa, 13 de Abril de 2005. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Jorge de Sousa — Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa — Mendes Pimentel — Vítor Meira — Fonseca Limão — Almeida Lopes — Pimenta do Vale.

Acórdão de 18 de Maio de 2005.

Assunto:

Recurso com fundamento em oposição de julgados. Falta de identidade de situações fácticas.

Sumário:

I — O prosseguimento dos recursos jurisdicionais interpostos para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo com fundamento em oposição de julgados, previstos nas alíneas b) e b') do artigo 30.º do ETAF, de 1984, depende de no acórdão recorrido e no acórdão fundamento ter sido apreciada idêntica questão jurídica, emergente de situações fácticas fundamentalmente idênticas e de lhe ter sido dada neles soluções opostas.

II — Não há oposição entre um acórdão que decidiu que a emissão de cheques em branco por gerente de sociedade, não se provando que eles foram utilizados, não constitui exercício de gerência de facto e outro em que, numa situação em que cheques assinados em branco foram utilizados em pagamentos, se decidiu que tal emissão consubstancia exercício de facto a gerência.

Processo n.º 276/05-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Susana Isabel Miranda Neto Guimarães.

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

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

1 — A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública no Tribunal Central Administrativo Norte interpôs o presente recurso para este Pleno de um acórdão daquele Tribunal, de 28-10-2004, proferido em recurso jurisdicional em processo de oposição à execução fiscal, invocando oposição entre o nele decidido e o decidido em dois acórdãos anteriores do Tribunal Central Administrativo, especificando posteriormente, que

apenas invoca oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido por este Tribunal em 20-6-2000, no recurso n.º 3468/00.

Por despacho do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo foi proferido despacho julgando verificada a oposição entre o acórdão recorrido e o invocado como fundamento.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O julgamento da matéria de facto, nos dois acórdãos em oposição, resultou de uma diferente posição prévia sobre o sentido a atribuir ao art. 13º do C.P.T., primeira parte, ou seja, a um diferente conceito abstracto de gerência efectiva.

2. O acórdão fundamento adopta a noção de que a gerência efectiva resulta da prática, ainda que restrita, de actos de vinculação da sociedade e que, como tal, a realização de actos desse tipo implica sempre a responsabilidade subsidiária dos respectivos autores pelas dívidas relativas ao período da sua gerência.

3. Por sua vez, o acórdão em recurso veicula a noção de que a gerência efectiva não resulta da mera prática de alguns actos de vinculação e que esta actuação, por si só não gera responsabilidade subsidiária.

4. Segundo o Código das Sociedades Comerciais, a gerência da sociedade desdobra-se em duas funções essenciais: a de gestão dos negócios sociais, em ordem à realização do objecto da sociedade e da representação e vinculação da mesma.

5. A interpretação do art. 13º do C.P.T. tem-se fixado no sentido de que a gerência efectiva, para efeito de responsabilização subsidiária, não implica a cumulação, na mesma pessoa, das funções de gestão e representação/vinculação acima identificadas.

6. E que o exercício de qualquer uma destas funções integra gerência de facto.

7. A jurisprudência tem ainda entendido que a realização de actos de gestão ou de representação ou vinculação, ainda que sem reiteração ou continuação, constitui gerência real.

8. Ou seja: que basta a prática de quaisquer dos actos citados para gerar responsabilidade subsidiária, uma vez que deles decorre que o seu autor viabilizou a actividade social e se envolveu na vida da empresa.

9. Este entendimento, adoptado também no acórdão fundamento, fornece um critério exacto e seguro de responsabilização e, como tal evita desigualdades de tratamento.

10. O acórdão em recurso, ao afirmar que a prática de actos de vinculação da sociedade, desacompanhada de quaisquer outros, não integra gerência efectiva, nem implica responsabilidade subsidiária, consagra uma tese oposta à da jurisprudência maioritária.

11. O conceito de gerência efectiva, por ele sufragado, introduz indeterminação e imprecisão, em matéria de responsabilidade subsidiária.

12. E acaba por desconsiderar actuações que, em princípio, gerariam responsabilidade subsidiária.

13. Deve, pois, ser revogado e substituído por outro que declare que a prática de actos de gestão/representado e vinculação da sociedade é gerência efectiva e que, como tal, implica a responsabilizado dos seus autores, nos termos do art. 13º do C.P.T.

14. E ainda que a oponente, ao ter assinado cheques e vinculado a sociedade, realizou gerência efectiva, pelo que a sua oposição terá que improceder e ela ser julgada responsável pelas dívidas exequendas.

TERMOS EM QUE DEVE SER DADO PROVIMENTO AO RECURSO, DECLARADO QUE A GERÊNCIA EFECTIVA DECORRE DA PRÁTICA, AINDA QUE NÃO CONTINUADA, DE ACTOS DE GESTÃO E VINCULAÇÃO DA SOCIEDADE E, COMO TAL, REVOGADO O ACÓRDÃO RECORRIDO E JULGADA IMPROCEDENTE A OPOSIÇÃO DEDUZIDA PELA RECORRIDA, COM AS LEGAIS CONSEQUÊNCIAS.

A Oponente, Recorrida no presente recurso jurisdicional, apresentou contra-alegações em que defende, em suma, que não se verificam os pressupostos do recurso com fundamento em oposição de julgados.

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

1. Apesar da indicação de dois arestos em oposição no requerimento de interposição do recurso (fls.167), no texto das alegações de 1º grau está identificado o acórdão fundamento (fls.171)

2. São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos (TCA secção de Contencioso Tributário/TCA secção de Contencioso Tributário):

- identidade da questão de direito
- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica
- soluções jurídicas opostas(art.30º al. bº) E.T.A.F., aprovado pelo DL nº 129/84, 27 Abril)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas subjacentes, exigindo-se não uma total identidade mas a sua subsunção às mesmas normas legais (acs. STA pleno 22.11.95 recurso nº 15284 *Apêndice ao DR*, 14.04.97 p.135; 19.06.96 *Apêndice ao DR* 4.12.97 p.109; 9.07.97 recurso nº 20 642; ac. STJ 26.04.95 recurso nº 87156)

3. No caso sub judicio verifica-se divergência na fundamentação de facto dos acórdãos em confronto:

- no acórdão recorrido entendeu-se que a oponente fez prova de que não exerceu a gerência de facto no período fiscalmente relevante, apesar da assinatura de alguns cheques em branco (a fundamentação de facto abrange não apenas os factos provados mas também os juízos conclusivos fácticos formulados a partir dos factos provados)

- no acórdão fundamento entendeu-se que a oponente não fez prova de que não tivesse exercido a gerência de facto, nem ilidiu a presunção de culpa na insuficiência do património societário.

A divergência de sentidos das decisões (procedência da oposição no acórdão recorrido versus improcedência da oposição no acórdão fundamento) não resulta de entendimentos opostos sobre a interpretação e aplicação de idêntica norma jurídica (art.13º nº 1 CPT), antes de divergentes julgamentos da matéria de facto expressos no acórdão recorrido e no acórdão fundamento, como natural corolário do princípio da livre apreciação da prova efectuada por cada tribunal.

4. A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls.186) não impede que o pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4.ª edição 2003 p.1151)

CONCLUSÃO

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O art. 30.º do E.T.A.F. de 1984, ao prever a competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, estabelece os requisitos dos recursos com fundamento em oposição de julgados, nos seguintes termos:

Compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:

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

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

Assim, os fundamentos do recurso por oposição de julgados, são a existência de um acórdão anterior proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo ou pelo Tribunal Central Administrativo, conforme os casos, em que se tenha adoptado uma solução jurídica oposta à do acórdão recorrido e o entendimento do recorrente de que a solução a adoptar é a do acórdão proferido em primeiro lugar.

Para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. (1)

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

No C.P.C. exigia-se que os acórdãos tivessem sido proferidos no «domínio da mesma legislação» (art. 763.º, n.º 1), estabelecendo-se no n.º 2 do mesmo artigo que «os acórdãos consideram-se proferidos no domínio da mesma legislação sempre que, durante o intervalo da sua publicação, não tenha sido introduzida qualquer modificação legislativa que interfira, directa ou indirectamente, na resolução da questão de direito controvertida».

Nas referidas normas do E.T.A.F. fala-se em «ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica», o que tem significado prático idêntico ao visado por aquelas normas do C.P.C.

Essencialmente, poderá dizer-se que há alteração da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica. (2)

3 – No acórdão recorrido e no acórdão fundamento entendeu-se que a responsabilidade subsidiária de gerentes de sociedades comerciais, prevista no art. 13.º do C.P.T. dependia do exercício de facto da gerência.

Em ambos os casos, entendeu-se que o único facto considerado relevante para o efeito era a emissão de cheques em branco.

Porém, as situações fácticas não eram idênticas, pois no acórdão recorrido não se provou que os cheques assinados tivessem sido utilizados e houve uma testemunha que referiu que era ela própria quem assinava os cheques em branco que entregava ao outro gerente.

Estes factos foram considerados relevantes pelo Tribunal Central Administrativo, no acórdão recorrido, para, «na ausência de outros factos» extrair a conclusão sobre a participação da oponente na gestão de facto da sociedade executada.

No acórdão fundamento a matéria de facto não é idêntica, pois os cheques em branco emitidos pela aí oponente eram utilizados para pagamento de salários dos empregados [ponto 9] da matéria de facto fixada nesse acórdão, a fls. 102].

Assim, é de concluir que as conclusões opostas retiradas no acórdão recorrido e no acórdão fundamento sobre o exercício da gerência de facto assentaram em situações fácticas substancialmente diferentes.

Por isso, não se verificam os requisitos do recurso com fundamento em oposição de julgados.

Termos em que acordam em julgar findo o recurso.

Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 18 de Maio de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira* — *António Pimpão*.

(1) Podem ver-se, neste sentido, os acórdãos do Pleno do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

- de 17 -6-1992, proferido no recurso n.º 13191, publicado na *Apêndice ao Diário da Republica*, de 30-9-1994, página 136;

- de 9-6-1993, proferido no recurso n.º 12064;

- de 22-11-1995, proferido no recurso n.º 15284; e

- de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19806.

(2) Fundamentalmente neste sentido, o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19532.

Acórdão de 18 de Maio de 2005.

Assunto:

Oposição de julgados. Privilégios creditórios.

Sumário:

O artigo 240.º, n.º 1, do CPPT deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real stricto sensu mas também aqueles a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente, privilégios creditórios.

Processo n.º 612/04-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Edmundo Alfazema Firmo Dinis.

Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam no Pleno da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Não se conformando com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo que, negando provimento ao recurso e confirmou a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, interpôs a Fazenda Pública recurso para o Pleno daquela Secção invocando oposição com o acórdão proferido no recurso n.º 2078/03 de 4 de Fevereiro de 2004, tendo o relator da Secção admitido o recurso e julgado verificada a invocada oposição.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

a) Os créditos reclamados nos autos pela Fazenda Pública beneficiam de privilégio creditório geral.

b) O privilégio creditório consiste na faculdade que a lei concede, em atenção à causa do crédito, de ser pago com preferência em relação a outros.

c) O privilégio creditório geral é uma mera preferência de pagamento.

d) A circunstância de ser uma mera preferência de pagamento não implica o afastamento do crédito da reclamação e graduação no lugar que lhe competir.

e) A admissão ao concurso de credores constitui a razão de ser da atribuição do privilégio creditório.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por haver oposição e dever aderir-se à doutrina do acórdão fundamento e que está em conformidade com a jurisprudência largamente dominante no Supremo Tribunal Administrativo, não havendo motivos suficientemente ponderosos para a postergar.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

No acórdão recorrido foram fixados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a) Foi penhorada, em 29-2-2000, a fracção E, referente ao 9º Esq. Piso 12 do prédio sito na rua Margarida Palha, nº21, Miraflores, Alagés;

b) Foi reclamado um crédito de 8.660,52 € pela Fazenda Pública relativo a IRS do ano de 1999 e juros de mora.

Ocorre efectivamente oposição de acórdãos porquanto, no domínio da mesma legislação e perante situações de facto idênticas, os mencionados acórdãos decidiram de modo oposto a mesma questão fundamental de direito. Assim, decidiu o acórdão recorrido que apenas os créditos que gozem de garantia real podem reclamar os seus créditos ao abrigo do artigo 240º nº1 do CPPT, tendo o acórdão fundamento entendido que o podem também fazer os credores que sejam titulares de um privilégio geral.

Apreciemos então a questão de saber se os créditos que gozam de privilégio, mobiliário ou imobiliário, são reclamáveis em execução fiscal, nos termos do artigo 240º nº1 do CPPT. O acórdão recorrido, confirmando a sentença, entendeu que nos termos daquele artigo 240º nº1 só podiam ser reclamados os créditos de credores com garantia real, o que não ocorria com os de IRS aqui em causa.

O legislador fiscal determinou a execução de bens individualizados do património do executado para satisfação do crédito do exequente, permitindo todavia aos credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados que reclamassem os seus créditos na execução. É o que resulta do disposto no artigo 240º nº1 do CPPT, em consonância com o artigo 865º do CPC no respeitante à execução comum. Mas, como se escreveu no acórdão fundamento, *“para alguma doutrina, direitos reais de garantia em sentido próprio serão, apenas, a penhora, o penhor, a hipoteca, o direito de retenção e a consignação de rendimentos. Já quanto aos privilégios creditórios, que o artigo 733º do Código Civil (CC) define como «a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros», não há unanimi-*

dade, entendendo alguns que não serão verdadeiros direitos reais de garantia, mas qualidades do crédito, atribuídas por lei em atenção à sua origem. Praticamente unânime é o entendimento quanto aos privilégios gerais: estes não são qualificáveis como direitos reais de garantia. Em todo o caso, há, na doutrina, como na jurisprudência, concordância quanto a que os privilégios creditórios conferem preferência sobre os credores comuns.”.

Nos termos do artigo 111º (antes artigo 104º) do CIRS, para o pagamento do IRS relativo aos três últimos anos a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou de acto equivalente. No caso vertente foi penhorado um imóvel, gozando por isso o crédito reclamado de privilégio imobiliário, pelo que, não preferindo aos credores com garantia real, não deixa por isso de poder ser reclamado e graduado no lugar que lhe competir. Neste sentido se têm pronunciado, quer este Supremo Tribunal Administrativo quer o Supremo Tribunal de Justiça, em inúmeros acórdãos, como se refere no acórdão fundamento. Como neste se escreveu, *“assim o impõe a unidade do sistema jurídico, pois não faria sentido que a lei substantiva estabelecesse uma prioridade no pagamento do crédito... e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência, impedindo o credor de acorrer ao concurso.”.* Exigir a esse credor que, para fazer valer o privilégio, obtivesse penhora ou hipoteca, seria, no dizer de tal acórdão, deixar sem sentido útil o privilégio, pois nesse caso o crédito passaria a dispor de garantia real, sendo-lhe inútil o privilégio. Assim, e ainda concordando com o acórdão fundamento, afigura-se dever o artigo 240º nº1 do CPPT ser interpretado no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real, *stricto sensu*, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios. Neste mesmo sentido se pronunciou este Pleno no recurso por oposição de julgados proferido em 13 de Abril de 2005 no recurso nº 442/04.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e a sentença que o mesmo manteve, a qual deverá ser substituída por outra que admita os créditos reclamados, se a tal nenhum outro motivo obstar.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Maio de 2005. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale — Brandão de Pinho — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 18 de Maio de 2005.

Processo n.º 1097/03.

Recorrente: Abel de Oliveira Carrasquinho.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam no Pleno da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Nos presentes autos de recurso por oposição de acórdãos, em que é recorrente ABEL DE OLIVEIRA CARRASQUINHO, SA, foi proferido o despacho do Relator, de fl. 506-v, a julgar findo o recurso por não se verificarem os pressupostos do recurso por oposição de acórdãos.

Desse despacho foi feita reclamação para a conferência, a qual, por acórdão de fls. 516 e 517, decidiu não haver oposição de acórdãos por não estar em causa a mesma questão fundamental de direito.

Continuando a não se conformar, a recorrente vem agora arguir o acórdão de nulidade, pois, pretensamente, omitiu pronunciar-se sobre a questão posta sob o n.º 3 do recurso.

A Fazenda não respondeu.

O M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual o requerimento de arguição de nulidade deve ser indeferido.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Nos termos do art.º 284.º do CPPT, o recurso por oposição de acórdãos tem duas fases: na primeira, apura-se se há ou não oposição de acórdãos e, na segunda, apurado que esteja haver oposição de acórdãos, decidir-se-á de fundo sobre o mérito da solução mais conforme ao direito.

Se não houver oposição de acórdãos, o recurso é julgado findo após a primeira fase. Se houver oposição de acórdãos o processo passa à segunda fase.

In casu, a conferência decidiu não haver oposição de acórdãos pelo facto de os acórdãos, pretensamente em oposição, não terem resolvido a mesma questão fundamental de direito e não assentarem no mesmo fundamento jurídico.

Assim, a passagem à segunda fase deste recurso ficou prejudicada, pois o processo foi julgado findo.

Se o recurso foi julgado findo, como manda o art.º 284.º, n.º 5, do CPPT, não faz sentido que se aluda à omissão de pronúncia.

Como o art.º 284.º, n.º 5, do CPPT resolve o problema, nada mais seria preciso escrever. Mas porque a recorrente faz alusão a alguns preceitos sobre nulidades, vejamos.

Nos termos do art.º 660.º, n.º 2, do CPC, o tribunal tem de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua aplicação, EXCEPTUADAS AQUELAS CUJA DECISÃO ESTEJA PREJUDICADA PELA SOLUÇÃO DADA A OUTRAS.

Ora, a decisão da questão posta sob o n.º 3 do recurso por oposição de acórdãos – interpretação do art.º 34.º do CIRC – ficou prejudicada pela solução dada à questão da falta de oposição de acórdãos.

Logo, o acórdão não é nulo por omissão de pronúncia.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em indeferir a reclamação.

Custas do incidente a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 74 euros.

Lisboa, 18 de Maio de 2005. — Almeida Lopes (relator) — Vítor Meira — Lúcio Barbosa — Brandão de Pinho.

Acórdão de 18 de Maio de 2005.

Assunto:

Renovação de licença de publicidade. Taxa. Imposto. Afixação de anúncios em prédio particular. Reserva parlamentar em matéria fiscal.

Sumário:

I — Tem a natureza de imposto e não de taxa, o tributo cobrado anualmente pela Câmara Municipal de Lisboa por renovação automática de licença de publicidade, ao abrigo dos artigos 24.º e 25.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais.

II — Nos termos dos artigos 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), e 198.º, n.º 1, alínea b), da CRP [artigos 106.º, n.º 2, 168.º, n.º 1, alínea i), e 200.º, n.º 1, alínea b)], nas redacções anteriores à actual], os impostos só podem ser criados por acto de natureza legislativa e pela Assembleia da República ou pelo Governo com base em autorização legislativa.

III — Por isso, enferma de inconstitucionalidade material e orgânica a deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa que criou o tributo referido.

Processo n.º 1176/04-50.

Recorrente: Metropolitano de Lisboa, E. P.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – METROPOLITANO DE LISBOA, E.P., impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa a liquidação da quantia de 1.359.109\$00, efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa a título de licença de reclamos luminosos.

Aquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

A Impugnante interpôs recurso da sentença para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, que veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso.

Remetido o processo ao Tribunal Central Administrativo, foi por este Tribunal negado provimento ao recurso.

Novamente inconformada, a Impugnante interpôs o presente recurso jurisdicional para este Pleno, invocando oposição entre o acórdão recorrido e dois acórdãos, um da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e outro da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Notificada para indicar um só acórdão como fundamento do recurso, a Impugnante optou pelo acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 22-6-1999, proferido no recurso n.º 21278.

A Impugnante apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O douto acórdão recorrido encontra-se, tal como foi confirmado por douto despacho de fls., em patente oposição com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido pela Secção do Contencioso Tributário, no processo n.º 4475/00, em 06/03/2001 (vide Boletim da Administração Central Tributária, Ciência Técnica e Fiscal, n.º 401, 320 ou em www.dgsi.pt) e com o douto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido pela 2.ª Secção, no processo 021278, em 22/06/99 (Acs. Dout. STA, 457, 51 ou em www.dgsi.pt);

2. É entendimento da ora Recorrente que a solução jurídica correcta para o litígio dos presentes auge é a perflhada por estes dois acórdãos ao invés da constante do aliás douto acórdão recorrido,

3. E que, portanto, a taxa liquidada pela Câmara Municipal de Lisboa ora Recorrente a título de renovação de licença de publicidade, ao abrigo dos artigos 24.º e 25.º da Tabela de Taxas e outras Receitas Municipais, deve ser anulada, por se tratar de um verdadeiro “imposto” e, portanto, ser ilegal e inconstitucional;

4. Defende grande parte da doutrina e da jurisprudência que o encargo pela remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de determinada actividade por parte do tributado só pode considerar-se como “taxa” se com essa remoção se vier a possibilitar a utilização de um bem público ou semi-público (Sousa Franco in Finanças Públicas e Direito Financeiro, 4.ª Edição, Vol. 1, pag. 33 e acórdãos do TCA e STA de 06/03/2001 e 22/06/1999 melhor identificados supra);

5. Como ficou provado nos presentes autos, os reclamos luminosos estão instalados, respectivamente, na fachada e telhado de prédios da ora Recorrente, pelo que não estamos perante a utilização de bens públicos ou semi-públicos, mas de bens ou locais pertencentes apenas e tão só à ora Recorrente;

6. Acresce que a Câmara Municipal de Lisboa não proporcionou à ora Recorrente nos anos de 2000 e 2001 qualquer tipo de contraprestação directa e específica pelas alegadas “taxas” que lhe pretende cobrar, por não lhe ter prestado qualquer serviço público;

7. A ausência de utilização de um bem público ou semi-público e a ausência de contraprestação por parte da Câmara determinam a qualificação jurídica de “imposto” ao valor liquidado pela Câmara Municipal de Lisboa a título de renovação de licença de publicidade, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º e 25.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais e artigos 16.º e 20.º do Regulamento sobre Publicidade de Câmara Municipal de Lisboa, dada a manifesta ausência de carácter sinalagmático da alegada “taxa”;

8. Só a Assembleia da República ou o Governo, munido de uma autorização legislativa daquela, podem criar um imposto. Uma autarquia local não tem poderes para o fazer em qualquer circunstância, pelo que os artigos 16º e 20º do Regulamento sobre Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa (aprovado pelo Edital n.º 35/92, Diário Municipal n.º 16336, de 19 de Março de 1992) e o artigo 25º de Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais (aprovada anualmente em Assembleia Municipal) porque criadas por diploma não emanado pela Assembleia da República, ou pelo Governo devidamente autorizado por aquela, devem ser considerados formal e organicamente inconstitucionais, por violação do princípio da legalidade fiscal previsto nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, al. i) da C.R.P.;

9. Acresce que o artigo 20º Regulamento sobre Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa (aprovado pelo Edital n.º 35/92, Diário Municipal n.º 16336, de 19 de Março de 1992) deverá ser, igualmente, considerado materialmente inconstitucional por violação do artigo 18.º, n.º 2 e 3 da C.R.P. E a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto de 1988, deve ser considerada inconstitucional se interpretada no sentido de permitir que o exercício de Direitos, Liberdades e Garantias, fique sujeito a prévia autorização por acto administrativo.

10. Este é, aliás, corno já se referiu, o entendimento dos douts acórdãos do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo, supra identificados, que se encontram em patente oposição com o acórdão ora recorrido, e que deve ser acolhido, sob pena de se estarem a violar, entre outras normas jurídicas, as constantes nos artigos 18.º, n.º 2 e 3, 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1 al. i) todos da C.R.P.

Nestes termos e nos do sempre mui douto suprimento de V.Exas. deve o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, o douto acórdão recorrido substituído por outro que, na esteira do douto acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido pela Secção do Contencioso Tributário, no processo n.º 4475/00, em 06/03/2001 (vide Boletim da Administração Central Tributária, Ciência Técnica e Fiscal, n.º 401, 320 ou em www.dgsi.pt) e do douto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido pela 2.ª Secção, no processo 021278, em 22/06/99 (Acs. Dout. STA, 457,51 ou em www.dgsi.pt), anule a taxa liquidada pela Câmara Municipal de Lisboa à ora Recorrente por renovação da licença de publicidade, por esta ser ilegal e inconstitucional.

Só assim se fará a costumada JUSTIÇA!

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

1. São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos (TCA secção de Contencioso Tributário/STA secção de Contencioso Tributário):

- identidade da questão de direito
- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica
- soluções jurídicas opostas (art. 30.º al. b’) ETAF, aprovado pelo DL n.º 129/84, 27 Abril)

2. Oposição de acórdãos

A oposição de acórdãos é resultante da procedência das 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, e 6ª conclusões, aqui consideradas reproduzidas (fls. 128/129)

A circunstância de não serem formalmente idênticas as normações subjacentes aos tributos sob análise no acórdão recorrido e no acórdão fundamento não obsta a que se considere substancialmente idêntica a regulamentação jurídica, na medida em que ambas definem o fundamento jurídico da taxa pela licença de publicidade cobrada pela CMLisboa.

3. Conflito de jurisprudência

O Tribunal Constitucional tem destilado jurisprudência sustentando que:

– o tributo designado por taxa de publicidade tem a natureza jurídica de imposto (por inexistência de nexó sinalagmático) quando a publicidade é afixada em suportes instalados em propriedade privada

– aquele tributo apenas configura uma taxa quando a quantia paga à entidade pública representa a contrapartida da remoção de um obstáculo à utilização de um bem público ou semi-público (acórdãos 312/92; 558/98,

29.09.98 DR n.º 261, II Série 11.11.98; 63/99 2.02.99 DR n.º 76 II Série 31.03.99; 32/2000, 12.01.2000 DR n.º 57 II Série 8.03.2000).

– em consequência, enfermam de inconstitucionalidade, por violação das normas constantes dos arts. 106.º n.º 2 e 168.º, n.º 1, al. i) CRP RC/82 as normas regulamentares editadas pelas autarquias locais que constituem o fundamento jurídico da criação e cobrança daquele tributo (licença para publicidade afixada em propriedade privada).

Impõe-se a adesão à doutrina do acórdão fundamento, pela sua consonância com a jurisprudência especialmente qualificada do Tribunal Constitucional.

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

O acórdão recorrido deve ser revogado e substituído por acórdão declaratório da procedência da impugnação judicial e anulatório da liquidação impugnada.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A decisão do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo que reconheceu a existência de oposição não é obstáculo a que no julgamento do conflito de jurisprudência se decida em sentido contrário, como vem sendo entendido pacificamente.

Como resulta do texto do n.º 1 do art. 284.º do C.P.P.T. e do preceituado no art. 30.º, alínea b), do E.T.A.F., a viabilidade dos recursos com fundamento em oposição de julgados depende da invocação de um acórdão em oposição com o recorrido, isto é, um acórdão em que, quanto ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica, tenha sido perfilhada solução oposta à do acórdão recorrido.

No acórdão recorrido apreciou-se a questão de saber se as quantias cobradas por um município como contrapartida do licenciamento ou renovação da licença de afixação de painéis publicitários em edifícios privados constituem taxas ou devem ser qualificadas como impostos. Naquele acórdão, entendeu-se que aquele tributo tem a natureza de taxa e concluiu-se que sua criação e liquidação por um município não enferma de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

No acórdão fundamento, dando-se execução a um acórdão do Tribunal Constitucional não identificado, entendeu-se que o tributo referido tem a natureza de imposto, pelo que é inconstitucional a sua criação por órgão diferente da Assembleia da República ou Governo munido de autorização legislativa.

Há assim, manifesta oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

Por outro lado, ambos os acórdãos contêm decisões expressas, foram proferidos em processos diferentes e ao abrigo do mesmo regime jurídico, pelo que é inequívoco que estão reunidos os requisitos dos recursos com fundamento em oposição de julgados.

3 – Está em causa no presente recurso jurisdicional saber se as quantias cobradas por um município como contrapartida do licenciamento ou renovação da licença de afixação de painéis publicitários em edifícios privados constituem taxas ou devem ser qualificadas como impostos.

A distinção entre imposto e taxa faz-se com base no carácter unilateral ou bilateral dos tributos: o imposto tem estrutura unilateral, a taxa tem carácter bilateral e sinalagmático.

Para um tributo ser qualificável como taxa terá de haver correspondência entre a prestação paga pelo contribuinte e a prestação concreta de um serviço público ou utilização de um bem do domínio público ou remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, como está hoje expressamente estabelecido no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T.

«Tal relação sinalagmática entre a contrapartida e o montante a pagar não pode deixar de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal o que não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser “superior (e, porventura, até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado” contudo o que não pode é ocorrer uma «desproporção intolerável», ou seja, “manifesta” e comprometedora, “de modo inequívoco, da correspondência pressuposta na relação sinalagmática”, devendo a respectiva aferição tomar em conta, não apenas o valor da quantia a pagar, mas também a utilidade do serviço prestado». (1)

No caso em apreço, os tributos liquidados reportam-se a renovação de licenças de instalação anúncios em reclamos luminosos colocados na fachada e na cobertura de prédios que são propriedade da Impugnante, licenças essas de carácter anual e automaticamente renováveis desde que não se verifique o seu cancelamento [alínea a) da matéria de facto fixada].

Reportando-se a liquidação a situação em que os anúncios estavam colocados em prédio particular e em que não houve qualquer actividade do Município de Lisboa relativamente aos anos a que se reporta a liquidação, o tributo liquidado não pode ser qualificado como taxa.

Na verdade, apesar de, inicialmente, no momento em que é autorizada a colocação dos anúncios haver uma contrapartida do Município consubstanciada na actividade destinada a verificar se eles respeitam o equilíbrio urbano, ambiental e paisagístico e, designadamente, os critérios de licenciamento definidos nos arts. 3.º e 4.º da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto (2), essa actividade é desenvolvida apenas no momento da instalação dos anúncios (3) e não da renovação da licença, que se concretiza automaticamente. Por isso, não se pode ver uma relação de correspondência entre essa actividade de natureza momentânea e um tributo que é cobrado anualmente, sem qualquer novo procedimento de licenciamento, a título de renovação de licença.

Também não pode ver-se uma contrapartida nos deveres gerais de polícia exercidos pelo Município, pois essa actividade visa salvaguardar a tranquilidade e segurança da generalidade dos cidadãos, não constituindo um serviço individualizado prestado ao proprietário do imóvel em que é afixada publicidade. (4)

Por outro lado, como entendeu o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 313/92, de 6-10-92, proferido no processo n.º 435/91, «mesmo nas hipóteses em que a actividade dos particulares sofre uma limitação, aquela outra actividade estadual, consistente na retirada do obstáculo à mencionada limitação mediante o pagamento de um tributo, é vista pela doutrina como a imposição de uma «taxa» somente desde que tal retirada se traduza na dação de possibilidade de utilização de um bem público ou semi-público».

Pelo exposto é de concluir que o tributo em causa tem a natureza de imposto.

4 – Como resulta do disposto nos arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da C.R.P., na redacção vigente [arts. 106.º, n.º 2, e 168.º,

n.º 1, alínea i), da C.R.P., na redacção anterior], os impostos só podem ser criados por acto de natureza legislativa e a sua criação insere-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, pelo que só podem ser criados por esta ou pelo Governo com base em autorização legislativa [art. 198.º, n.º 1, alínea b), da C.R.P., na redacção vigente, a que corresponde o art. 200.º, n.º 1, alínea b), na redacção anterior].

Tendo o tributo a natureza de imposto, as normas que concretizam a sua criação, designadamente o art. 25.º da Tabela de Taxas e outras receitas Municipais vigente nos anos de 2000 e 2001, que estabelece as taxas aplicáveis, e os arts. 16.º e 20.º do Regulamento sobre Publicidade do Município de Lisboa, que prevêem o pagamento de taxas pela renovação automática de licenças, enfermam de inconstitucionalidade orgânica e material.

Por isso, a liquidação do tributo em causa enferma de ilegalidade, pelo que se justifica a sua anulação (art. 135.º do C.P.A.).

Termos em que acordam neste Pleno da Secção do Contencioso Tributário em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar o acórdão recorrido;
- julgar procedente a impugnação;
- anular a liquidação impugnada.

Sem custas, por a Autoridade Recorrida estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 18 de Maio de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira* — *António Pimpão* — *Baeta de Queiroz* (com a declaração de que voto o acórdão, não por divergir dos fundamentos do acórdão recorrido, mas por consideração da jurisprudência firmada do Tribunal Constitucional.

(¹) Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 26/01/2005, proferido no recurso n.º 1167/04, cujas linhas essenciais se seguem.

(²) À semelhança do que sucede com o controle da verificação das condições de licenciamento de qualquer construção.

(³) Também à semelhança do que sucede com o licenciamento de qualquer construção.

(⁴) Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 109/2004, de 11/02/2004, proferido no processo n.º 409/2003.

Acórdão de 18 de Maio de 2005.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Caducidade da liquidação. Regime do seu conhecimento.

Sumário:

A caducidade da liquidação não é de conhecimento oficioso.

Processo n.º 1178/04-50.

Recorrente: Directora de Serviços de Regimes de Segurança Social.
Recorrido: Santos Silva — Estudos de Formação Profissional, L.ª
Relator: Ex.ª Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O **Director de Serviços de Regimes de Segurança Social** interpôs recurso para este Pleno do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento a um recurso para aí interposto pela recorrente **Santos Silva – Estudos de Formação Profissional, Ld.**, acórdão que julgou verificada a excepção de caducidade do direito à liquidação de tributos, assim julgando procedente o recurso contencioso, com a inerente anulação do acto de liquidação impugnado.

Alegou o recorrente oposição de acórdãos.

Por despacho do Exm.º Desembargador relator foi julgada verificada a alegada oposição.

Escreveu aquele Magistrado:

“Embora no acórdão recorrido se considere que a caducidade do direito à liquidação foi oportunamente arguida pela recorrente e sobre a mesma se omitiu pronúncia na sentença recorrida, também é certo que se considerou ser a dita caducidade de conhecimento oficioso, *havendo pois, nesta parte, oposição de acórdãos nos termos perfilados na douta alegação de 1.º grau*”.

Que dizer?

Pois bem. Na situação presente dos autos, é pacífico que a alegação da caducidade do direito à liquidação foi suscitada não na petição inicial, mas apenas nas alegações finais do recurso contencioso.

E o acórdão ora recorrido considerou que, ao não se pronunciar sobre a caducidade (alegada em tal momento), o Mm. Juiz cometeu omissão de pronúncia, pelo que a sentença é nula.

Mas não declarou a nulidade da sentença por entender que “a caducidade do direito à liquidação ... é de conhecimento oficioso ... podendo ser invocada em qualquer fase do processo ...”.

Quer isto dizer que só conheceu da dita caducidade por esta, na sua óptica, ser de conhecimento oficioso.

Ou seja, o que está em causa é saber se a caducidade é ou não de conhecimento oficioso, sendo que o acórdão recorrido, como vimos, entende que sim, e o acórdão fundamento entende que não.

Quer isto dizer que nada há a opor à decisão do Mm. Juiz relator que julgou verificada a oposição de acórdãos.

Referindo-se, porém que, a proceder o recurso, devem os autos ser remetidos ao TCA para que profira novo acórdão, agora na consideração de que a caducidade não é de conhecimento oficioso, devendo tomar posição sobre a invocada nulidade de sentença, também na perspectiva de saber se é bastante a invocação da caducidade nas alegações finais antes da prolação da sentença em 1.ª instância, conhecendo, se for caso disso, das restantes questões suscitadas no recurso.

Sobre a questão de fundo, o recorrente apresentou as respectivas alegações, que finalizaram no seguinte quadro conclusivo:

1. A ora recorrida, interpôs um recurso contencioso de anulação de um acto de liquidação, não tendo, na respectiva petição, arguido a caducidade do direito à mesma.

2. O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, em consequência do que é referido no número anterior, não conheceu de tal caducidade, só referida pela então recorrente nas alegações finais do recurso contencioso.

3. O referido Tribunal convolou, observando o princípio da economia processual, o dito recurso contencioso em processo de impugnação de liquidação, por decisão manifestamente do interesse da impugnante.

4. A recorrente do recurso contencioso, tendo ficado vencida em 1ª Instância, interpôs recurso para o Tribunal “a quo”, no qual foi proferido o duto acórdão recorrido, em que se decidiu, fundamentalmente, que a caducidade do direito à liquidação de prestações tributárias é de conhecimento oficioso pelo Tribunal, pelo que, por maioria de razão, será arguível em qualquer fase do processo.

5. Ora, a caducidade do direito de praticar um acto de liquidação, segundo o duto acórdão fundamento, com que a ora recorrente concorda inteiramente, tendo já invocado tal entendimento em fases anteriores do processo, é susceptível apenas de conduzir à respectiva anulação, porquanto não se encontra tal ilegalidade elencada entre aquelas que conduzem à nulidade dos actos (cfr. art. 133º do Código de Procedimento Administrativo), sendo certo que só são nulos os actos para os quais a lei comine expressamente tal forma de invalidade.

6. Além disso, entendeu o duto acórdão recorrido que a caducidade do direito à prática de um acto de liquidação de tributo se regeria pelo art. 333º do Código Civil, quando tal disposição se aplica a prazos de natureza adjectiva ou processual e não a actos administrativos, como é o caso daquele a que se referem os autos, cuja caducidade se reveste de natureza substantiva. Com efeito, nem a caducidade nem a prescrição de direitos da Administração Tributária estão sujeitos à disciplina do Direito Privado, como resulta, por exemplo, da disposição do art. 259º do CPT (hoje art. 175º do CPPT), cuja solução diverge claramente da consignada no art. 303º, quanto ao conhecimento da prescrição.

7. Conhecendo da questão da nulidade do direito à liquidação, a qual não fora oportunamente invocada pela recorrente no recurso contencioso, com o predito fundamento da possibilidade legal da respectiva oficiosidade, violou, pois, o duto acórdão recorrido o disposto no nº 1 do citado art. 133º do CPA e incorreu em excesso de pronúncia, por conhecer de questão cujo conhecimento lhe estava vedado, pelo que é nulo, nos termos do disposto na segunda parte da alínea d) do nº 1 do art. 668º do Código de Processo Civil.

8. Por todo o exposto, bem como por divergir da solução perfilhada no duto acórdão fundamento, deve o duto acórdão recorrido ser revogado, decidindo-se que a caducidade do direito à prática de acto de liquidação de tributos é geradora de mera anulabilidade do acto, apesar dela, praticado, devendo tal forma de invalidade ser alegada pela parte interessada no seu conhecimento, na petição inicial da impugnação e não posteriormente.

9. É quanto a recorrente espera desse Supremo Tribunal, a bem da Justiça e em benefício da uniformização da jurisprudência dos Tribunais Tributários.

Contra-alegou a recorrida, que terminou as suas contra-alegações com o seguinte quadro conclusivo:

a) A obstrução da Recorrente, em fornecer à Contra Alegante, durante a instrução do procedimento instrutor do acto contenciosamente recorrido, a informação que lhe era devida, retardou para o momento da consulta

desse procedimento instrutor depois apensado aos autos, o conhecimento das situações lesivas dos direitos da Contra Alegante;

b) O procedimento instrutor foi apensado aos autos em 10.Dez.1997;

c) O primeiro articulado que a Contra Alegante levou aos autos após aquela apensação, foi o de Alegações Finais de recurso contencioso;

d) Nessas Alegações arguiu logo a caducidade do direito à liquidação exercitando, dessa forma, a faculdade prevista pelo art. 506º, n. 1 do CPC, aplicável por força do art. 1º da LPTA;

e) O momento da sua arguição nunca, nos autos, foi objecto de qualquer decisão que contrariasse a oportunidade dessa arguição;

f) A arguição foi tempestiva;

g) Voltou a arguir essa mesma caducidade em todos os articulados que, a partir daí levou aos autos;

h) Nas alegações de recurso jurisdicional para o TCA foi afirmada a nulidade da sentença de 1ª instância por omissão de pronúncia sobre a invocada caducidade;

i) Constando tal fundamento das conclusões dessa alegação de recurso, estava o TCA obrigado a pronunciar-se sobre a matéria sob pena de incorrer, por sua vez, em nulidade por omissão de pronúncia como previsto pelo art. 125º, 1 do CPPT;

j) A partir daí são irrelevantes, neste concreto aspecto, as considerações que adornam o acórdão recorrido e precedem a parte decisória do mesmo;

k) O Acórdão recorrido decidiu a questão da caducidade porque esta foi tempestivamente alegada e foi submetida à apreciação do Tribunal daí decorrendo a obrigação legal de sobre ela tomar ser tomada decisão no acórdão recorrido;

l) Não se verificando a alegada intempestividade da arguição da caducidade e sendo imperativa a decisão sobre a mesma através do acórdão recorrido, nenhuma das situações do acórdão fundamento concorrem no acórdão recorrido.

m) Este recurso por oposição não tem fundamento.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Está em causa, como dissemos, saber se a caducidade da liquidação é de conhecimento oficioso.

Esta a questão.

2.1. Da caducidade da liquidação. Regime do seu conhecimento.

Será a caducidade da liquidação de conhecimento oficioso?

A questão é controversa.

Defendem uns, arrimando-se no disposto no art. 333, 1, do Código Civil (CC), que a mesma é de conhecimento oficioso.

Objectam outros que, sendo a caducidade da liquidação uma ilegalidade que afecta o respectivo acto, e não sendo caso de nulidade, terá um tratamento idêntico às restantes ilegalidades, susceptíveis de impugnação, e como tal a necessitar de alegação prévia. Ou seja: a caducidade não é de conhecimento oficioso.

Quid juris?

A caducidade do direito do Estado à liquidação, ao contrário da prescrição, não obteve acolhimento no Código do Processo das Contribuições e Impostos.

A sua pesquisa haveria de fazer-se nas várias leis de tributação (vide, a título de exemplo, o art. 28º do CIMV, o art. 94º, do CCI, o art. 35º do CIP e o art. 41º do CIC).

Não assim a prescrição que constava expressamente do art. 27º do CPCI.

Não era esta então de conhecimento oficioso, a não ser em hipóteses contadas (vide §§ 2º e 3º deste artigo).

O Código de Processo Tributário vem consagrar expressamente a figura da caducidade do direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias (art 33º), nada adiantando, porém, sobre o regime do seu conhecimento (se era oficioso ou não).

Por sua vez, consagra-se também nesse Código a prescrição das obrigações tributárias (art.34º), esclarecendo-se que o seu conhecimento é oficioso (art. 259º).

A caducidade da liquidação tem depois assento na Lei Geral Tributária (art. 45º), nada se dizendo também aqui sobre o regime do seu conhecimento.

Por sua vez, a prescrição das dívidas tributárias tem previsão no art. 48º da LGT, estatuindo o art. 175º do CPPT que o seu conhecimento é oficioso.

Não havendo nas leis tributárias qualquer norma sobre o regime do conhecimento da caducidade da liquidação, impõe-se saber se esta é ou não de conhecimento oficioso.

Já vimos que aqueles que assim pensam, ou seja, que defendem que a caducidade da liquidação é de conhecimento oficioso, estribam o seu pensamento no art. 333º, 1, do CC, que reza assim:

“A caducidade é apreciada oficiosamente pelo tribunal e pode ser alegada em qualquer fase do processo, se for estabelecida em matéria excluída da disponibilidade das partes”.

Pois bem. Como, no tocante a impostos, estamos patentemente perante matéria excluída da disponibilidade das partes, é óbvio que, para quem entende aplicável este preceito, é a caducidade de conhecimento oficioso.

É nestas águas que se move o acórdão recorrido.

Mas não nos parece ser esta a melhor solução.

Desde logo, e se bem atentarmos, não é paralelo o caminho seguido no direito civil para a prescrição (a invocar sempre pelas partes – art. 303º do CC), o que desde logo evidencia não haver aqui consonância com o direito tributário, onde, como vimos, a prescrição é de conhecimento oficioso. Não é pois decisivo apontar a regra prevista no CC para a caducidade, pois, como vimos, onde as disposições são expressas – na prescrição – o regime é diverso.

Depois porque se nos afigura patentemente que a liquidação efectuada já depois de decorrido o prazo de caducidade, é apenas uma ilegalidade, idêntica a outras ilegalidades, susceptível de gerar a anulabilidade do acto, a alegar expressamente no processo de impugnação.

Vemos realmente no art. 99º do CPPT que constitui fundamento de impugnação “qualquer ilegalidade”, sendo que nos parece inequívoco que a liquidação depois de decorrido o prazo de caducidade, é igualmente uma ilegalidade idêntica a todas as outras que se englobam no citado art. 99º do CPPT, e que não merece pois tratamento diverso.

A necessitar de alegação na petição inicial. Sob pena do seu conhecimento ficar precludido.

Tal e qual como acontece com as outras ilegalidades.

Estando nós no domínio da legalidade tributária, afigura-se-nos ser de apelar aos princípios que a regem, a procurar no direito tributário, e não ao Código Civil.

É certo que a prescrição é de conhecimento oficioso. Mas aqui podemos ver uma questão que tem a ver com a eficácia do acto, que não com a sua ilegalidade, justificando assim tratamento diverso.

Concluímos assim que a caducidade da liquidação não é de conhecimento oficioso.

3. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, ordenando-se a baixa dos autos ao TCA, a fim de que profira novo acórdão na perspectiva acima assinalada.

Custas pela recorrida, que contra-alegou, fixando-se a taxa de justiça em 300 € e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Maio de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 8 de Junho de 2005.

Assunto:

Custas administrativas e fiscais. Cobrança coerciva. CPPT. Processo de execução fiscal. ETAF aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro.

Sumário:

- a) *Mantêm-se em vigor, no domínio da vigência do novo ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/2002 e entrado em vigor em 1 de Janeiro de 2004, os artigos 10.º, n.º 1, alínea g), 148.º, n.º 1, alínea a), e 151.º, todos do CPPT.*
- b) *Pelo que a cobrança coerciva das custas relativas a processos tributários, pendentes ou não àquela data, deve continuar a efectuar-se através do processo de execução fiscal, a instaurar pela Administração Tributária, com intervenção dos tribunais tributários nos casos previstos no referido artigo 151.º do CPPT.*

Processo n.º 413/05-50.

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

Recorridos: Daniel Corujeira Rodrigues e mulher.

Relator: Ex.º Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

O Presidente do TAF de Braga vem, nos termos do art. 93º do CPTA, proceder a «reenvio prejudicial», solicitando pronúncia vinculativa sobre as seguintes duas questões:

«a) À face do preceituado nos arts. 10º, n.º 1, alínea g), 148º, n.º 1, alínea a) e 151º do CPPT o processo de execução fiscal é, após a entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, o meio processual adequado para a cobrança coerciva das custas relativas a processos tributários?

b) Em caso negativo, o processo de execução fiscal é o meio processual adequado para a cobrança coerciva de custas de processos tributários que tenham sido iniciados antes de 01/01/2004?»

A formação a que se refere o n.º 3 daquele normativo considerou preenchidos os pressupostos legais do reenvio.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido, face à primeira questão, de uma resposta negativa, por o ETAF de 2002 não conter disposição semelhante à do art. 62.º, n.º 1, al. a) do ETAF de 1996 e visto o disposto no art. 189.º, n.º 2 do CPTA que revogou tacitamente as atinentes disposições do CPPT; e, quanto à segunda, ser a execução fiscal o meio processual adequado para a cobrança coerciva de custas, se instaurada antes de 01/01/2004 mas já não assim se o for depois daquela data pois o CCJ só se aplica aos processos instaurados após a sua entrada em vigor, sendo que «a expressão “processos instaurados” abrange necessariamente tanto os processos em que são contadas custas, como os processos executivos para a sua cobrança coerciva: a norma não distingue e “ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”, sendo certo, ademais, que não há razão ou necessidade de distinguir».

E, cumpridos os vistos legais, há que decidir.

Vejamos, pois:

O ETAF, aprovado pelo DL n.º 129/84, de 27 de Abril bem como as alterações introduzidas no seu art. 62.º, n.º 1 pelos DLs. n.ºs 229/96, de 29 de Novembro e 301-A/99, de 05 de Agosto, previa a competência dos tribunais tributários de 1ª instância para a cobrança coerciva de custas e multas aplicadas pelos tribunais administrativos e fiscais - cfr. respectivamente als. c) e o) - que podiam ser auxiliados pelos serviços da DGCI, nos termos estabelecidos na lei de processo, designadamente para efeitos de instauração e prosseguimento de cobranças coercivas - art. 60.º, n.º 2.

Todavia, o novo diploma de 2002, aprovado pela Lei n.º 13/02, entrado em vigor em 01/01/2004, não contém normas idênticas.

Por desnecessárias.

Na verdade, o art. 1.º, n.º 1, al. g) do CPPT - tal como anteriormente o art. 43.º, al. g) do CPT -, entre as disposições gerais relativas ao procedimento e ao processo tributário, atribui competência aos serviços da Administração Tributária para «cobrar as custas dos processos e dar-lhes o destino legal».

Cobrança coerciva efectuada através do processo de execução fiscal, nos termos do art. 148.º, n.º 1, al. a) do mesmo diploma.

No n.º 1 deste artigo, incluem-se, na verdade, normas genéricas determinando a aplicação do processo de execução fiscal para a cobrança de todos os créditos tributários, de qualquer natureza, aliás objectivo primeiro daquele meio processual.

Cfr. Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4ª edição, pág. 677, notas 2 e 4.

Por outro lado, o art. 151.º do CPPT estabelece a competência do tribunal tributário de 1ª instância no processo de execução fiscal.

Ora, face a tal conjunto normativo, é de entender, mesmo na vigência do novo ETAF, que a cobrança coerciva das custas relativas a processos tributários deve efectuar-se através do processo de execução fiscal a instaurar pela Administração Tributária, com intervenção do tribunal tributário nos casos previstos no dito art. 151.º.

Nem há, aí, qualquer problema de inconstitucionalidade.

É que, como é entendimento do Tribunal Constitucional, importa distinguir entre as intervenções legislativas directamente votadas à definição da competência e as que, inscrevendo-se no domínio da regulamentação

processual, todavia acabam por interferir apenas indirecta, acessória e necessariamente com aquela competência; as primeiras são normas de competência e as segundas, puras normas de processo.

«A Constituição distingue com nitidez entre a matéria da competência e a matéria do processo; qualquer que seja o nível ou grau de definição da competência dos tribunais, reservado à Assembleia da República, seguramente que nele não entram as modificações da competência judiciária a que deva atribuir-se simples carácter processual.»

Cfr. os Acds do TC n.º 400/87 in *DR*, II série de 21/12/1987 e n.º 329/89, *ibidem*, de 22/06/1989.

Por outro lado, tem o mesmo tribunal entendido não haver invasão da reserva de competência da Assembleia da República quando se não altera a prévia distribuição de competência entre as várias ordens de tribunais (tributários e judiciais).

«A necessidade de autorização legislativa apenas é exigível se ocorre modificação das regras de competência judiciária material, com natural reflexo na distribuição das matérias pelas diversas espécies de tribunais» - cfr. Ac. n.º 114/00 in *Acds* do TC, pág. 415.

Cfr. ainda abundante jurisprudência sobre o ponto no Ac. do mesmo tribunal, de 28/11/2000, in *DR*, II série, de 05/01/2001 e J. J. Almeida Lopes, CRP, 6ª Revisão, Anotada, págs. 614 e s. s.

Certo que o art. 189.º do CPTA estabelece que «o regime das custas na jurisdição administrativa e fiscal é objecto de regulação própria no Código das Custas Judiciais».

Tal não abrange, porém, a cobrança coerciva.

Esse regime é o dos arts. 73.º-A a 73.º-F como logo resulta da epígrafe daquele primeiro normativo «regime de custas».

Ou seja, é o regime substantivo das «custas administrativas e tributárias» - título II do CCJ.

No mesmo sentido, aponta o n.º 3 do dito art. 73.º-A ao estabelecer como normas subsidiárias do «regime das custas administrativas e tributárias», «as regras estabelecidas para as custas cíveis» - normas, pois, de carácter substantivo.

Pelo que não tem aplicação àquelas o disposto no art. 116.º do CCJ, epigrafo «Instauração da execução» a efectuar pelo MP e por apenso ao processo em que tem lugar a notificação para pagamento.

Para além de não haver qualquer lacuna, dada a norma referida do CPPT, tal norma nem sequer faz parte daquelas últimas regras por não integrar o título I do CCJ.

É, pois, de concluir, em termos de reenvio prejudicial a que se refere o art. 93.º do CPTA:

a) Manterem-se em vigor, no domínio da vigência do novo ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/02 e entrado em vigor em 01/01/2004, os arts. 10.º, n.º 1, al. g), 148.º, n.º 1, al. a) e 151.º, todos do CPPT.

b) Pelo que a cobrança coerciva das custas relativas a processos tributários, pendentes ou não àquela data, deve continuar a efectuar-se através do processo de execução fiscal, a instaurar pela Administração Tributária, com intervenção dos tribunais tributários nos casos previstos no referido art. 151.º do CPPT.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 2005. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Alberto Assunção Barbosa* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *António José Pimpão* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale*.

Acórdão de 22 de Junho de 2005.

Assunto:

Oposição de acórdãos.

Sumário:

Não há oposição passível de ser dirimida através do recurso jurisdicional por oposição de acórdãos, se:

O acórdão recorrido julgou que a inclusão ilegal de uma determinada quantia na matéria tributável não constitui ilegalidade em abstracto da liquidação, com previsão na alínea a) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [a que antes correspondia o artigo 286.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário];

O acórdão fundamento decidiu que a pendência de reclamação da matéria tributável pode configurar um caso de inexigibilidade da dívida, com assento na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário [anteriormente, alínea h) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário].

Processo n.º 99/04-50.

Recorrente: Valério João do Rosário Machado e Cirila Maria do Carmo Murta Machado.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam no Pleno da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. **VALÉRIO JOÃO DO ROSÁRIO MACHADO e CIRILA MARIA DO CARMO MURTA MACHADO**, residentes em Moncarapacho, Olhão, recorrem do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, em recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública de decisão da 1.ª instância, revogou essa decisão e julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) do ano de 1995.

Fazem-no com fundamento em oposição entre esse acórdão e o de 2 de Junho de 1998 do mesmo Tribunal.

Formulam as seguintes conclusões:

«11.

Sendo que, ao conhecer-se, por se considerar também o processo de oposição à execução, meio apto para os fins em vista e em causa.

12.

Deve assim conhecer-se do mérito da oposição porque o fundamento para tanto invocado, é legalmente admissível para o efeito.

13.

Não restará solução — ASSIM DOUTAMENTE DECIDINDO ORA VOSSAS EXCELENCIAS — que não a revogação do anterior acórdão proferido nestes autos e a consequente procedência da oposição.

14.

Pois que a exigência ou não da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal, com previsão na alínea g) do art. 176.º do Código das Contribuições e Impostos, e da alínea h) do n.º 1 do art. 286.º (actual art. 204.º conforme referido no douto acórdão ora em crise) do Código do Processo Tributário.”

15.

*Quando tenha sido alegada a **inexigibilidade da dívida exequenda**, a petição inicial de oposição não pode ser alvo de **rejeição liminar** com a justificação de que não foi alegado algum dos fundamentos de oposição à execução fiscal.*

16.

E, no presente caso — diversamente do que foi entendido na decisão ora colocada em crise — *verifica-se que “a factualidade articulada como causa de pedir”, aponta para uma (aliás alegada) inexigibilidade da obrigação liquidada, que em nada “contende com a apreciação, em concreto, da liquidação da dívida exequenda.*

17.

Há, por conseguinte, toda a utilidade em conhecer do mérito da oposição — sendo certo, como é, que a inexigibilidade da obrigação exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que se deve considerar findo o recurso, na falta de identidade da questão fundamental de direito tratada pelos arestos em confronto.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. O acórdão recorrido assentou na matéria de facto seguinte:

«1

Corre termos no serviço local de finanças Olhão a execução fiscal n.º 1104011440.9 contra os oponentes, instaurada em 06/04/01;

2

Serve-lhe de título executivo a certidão de fls. 19;

3

Os oponentes foram citados para ela por aviso postal registado que lhes foi remetido em 10/05/01;

4

Por contrato de 23/12/94, o oponente acordou com o IFADAP (Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas) proceder à imobilização definitiva da sua embarcação de pesca

profissional denominada “Corça”, matrícula F. 40-C, mediante o apoio financeiro de 4.543.000\$00;

5

Os oponentes receberam tal importância em 16/02/95 por transferência bancária junto da agência do Banco Fonsecas & Burnay em Olhão;

6

Em 25 de Outubro de 2000 foi ordenada uma inspecção aos Oponentes, a qual foi feita em Novembro seguinte, tendo então sido efectuada correcção aos valores declarados do ano de 1995 aditando-se-lhe o valor do apoio atrás referido, donde foi apurado o imposto a pagar de 1.550.968\$00».

3.1. Os recorrentes defendem que, como decidiu o acórdão fundamento, a inexigibilidade da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal, com previsão na alínea g) do art. 176º do Código das Contribuições e Impostos, e na alínea h) do nº1 do art. 286º do Código do Processo Tributário.

E entendem que o acórdão recorrido terá decidido ao invés.

Daí que considerem que existe entre os dois arestos a oposição que pretendem ver desfeita pela opção da doutrina do acórdão fundamento.

3.2. Mas, se é verdade que o acórdão fundamento decidiu que a exigibilidade da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal, já não é exacto que o acórdão recorrido tenha decidido o oposto.

O que julgou – e é coisa diferente – é que «a falta de lei que sujeite a IRS certa prestação» não «configura uma ilegalidade abstracta a integrar no fundamento tipificado na alínea a) do nº 1 do art.º 204.º do CPPT».

Afirmou o Tribunal recorrido que, estando o imposto em causa – IRS – previsto na lei, aquela invocada «falta de lei» configura uma ilegalidade em concreto – e não em abstracto – da liquidação, «por se ter feito incluir no rendimento colectável um montante que não se encontraria sujeito ao imposto».

E, por isso, ditou a improcedência da oposição à execução fiscal deduzida com tal fundamento.

3.3. O acórdão fundamento, por sua vez, afirmou que «em processo executivo, mormente em oposição à execução fiscal (...) não é consentido, em princípio, apreciar a legalidade da liquidação da quantia exequenda», em concreto. Mas que «nada tem a ver com a apreciação, em concreto, da legalidade da liquidação da dívida exequenda», a inexigibilidade da dívida, resultante da falta de notificação da liquidação, «quando essa notificação deva ser efectuada». «A inexigibilidade da dívida exequenda, por o devedor não estar ainda em mora no cumprimento da obrigação em consequência da falta de notificação da liquidação e para o seu pagamento, constitui, assim, fundamento de oposição à execução fiscal».

3.4. Decidiram, pois, os dois acórdãos em confronto questões diferentes, como diferentes eram as situações de facto subjacentes.

No caso sobre que incidiu o acórdão fundamento, fora deduzida oposição a uma execução fiscal com alicerce em que tinha havido reclamação do rendimento tributável fixado, e que, não estando tal reclamação decidida, ocorria «a inexistência de título executivo e da obrigação exequenda». Tal petição de oposição foi liminarmente rejeitada pela 1ª

instância, e o TCA, no recurso jurisdicional interposto dessa rejeição, considerou que a alegação do oponente podia configurar inexigibilidade da dívida, não cabendo, pois, rejeição liminar da petição.

No caso apreciado pelo acórdão recorrido, os oponentes, agora recorrentes, defendiam que, tendo recebido uma ajuda financeira como compensação pela cessação da actividade até então desenvolvida, não tinham auferido rendimento que coubesse «no âmbito de aplicação do art. 4º/2 do CIRS, como pretende a administração fiscal», nem podia aquela ajuda, nos termos da lei comunitária, sofrer redução pela via da aplicação de impostos, pelo que não estava sujeita a IRS.

Não foi invocada, neste caso, a inexigibilidade da dívida, por qualquer razão que impedisse o credor de a exigir coercivamente; o que foi alegado foi a ilegalidade em concreto do acto de liquidação, por, contrariando a lei, ter incluído na matéria tributável uma quantia sobre a qual não incidia imposto.

Ao invés, naquele outro caso – o do acórdão fundamento –, não se tratava de oposição com esteio em o acto de liquidação ter incorrido em ilegalidade, ao integrar na matéria colectável um montante não sujeita a imposto. O que era alegado era que, não tendo terminado o procedimento relativo à quantificação da matéria colectável, a dívida resultante da liquidação não podia (ainda) ser coercivamente exigida.

Daí que não haja, nos acórdãos recorrido e fundamento, soluções jurídicas expressas opostas. Nem as situações de facto subjacentes aos dois arestos são substancialmente idênticas, nem – por isso mesmo – elas eram subsumíveis (e foram subsumidas) às mesmas normas legais.

O acórdão recorrido julgou que a inclusão ilegal de uma determinada quantia na matéria tributável não constitui ilegalidade em abstracto da liquidação, com previsão na alínea a) do nº 1 do artigo 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (a que antes correspondia o artigo 286º nº 1 alínea a) do Código de Processo Tributário).

O acórdão fundamento decidiu que a pendência de reclamação da matéria tributável pode configurar um caso de inexigibilidade da dívida, com assento na alínea i) do nº 1 do artigo 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (anteriormente, alínea h) do nº 1 do artigo 286º do Código de Processo Tributário).

Em súmula, não há, nos dois acórdãos em confronto, «assertivos decisórios expressos antagónicos sobre a mesma questão de direito», na expressão do acórdão de 28 de Junho de 2000, no recurso nº 22754, deste Pleno.

Por outro lado, e como é jurisprudência corrente, a decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos não impede que o Pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas.

É que, nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b') do art. 30º do ETAF, são pressupostos expressos do recurso para o Pleno por oposição de julgados que se trate «do mesmo fundamento de direito», que não tenha havido «alteração substancial na regulamentação jurídica» e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos. O que supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos. Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica como factual, aferidas pela análise do objecto das decisões em confronto (neste sentido, entre muitos, o acórdão de 16 de Março de 2005, no recurso nº 16/04).

E, não existindo os pressupostos legais para a intervenção deste Supremo Tribunal Administrativo, ele não pode intrometer-se.

O que vale por dizer que o recurso não pode prosseguir.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em, por não haver oposição, dar por findo o recurso.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em €200,00 (duzentos EUR) e a procuradoria em 50% (cinquenta por cento).

Lisboa, 22 de Junho de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira* — *Brandão Pinho* — *Pimenta do Vale* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 22 de Junho de 2005.

Assunto:

Oposição de acórdãos.

Sumário:

Inexiste oposição entre o acórdão que decidiu que não constitui exercício de gerência de facto a emissão de cheques em branco por gerente de sociedade, não se provando que eles foram utilizados, e outro que decidiu que constitui gerência de facto a situação em que cheques assinados em branco foram utilizados para efectuar pagamentos.

Processo n.º 302/05-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Susana Isabel Miranda Neto Guimarães.

Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. António Pimpão.

Acordam no Pleno da 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A E R F Pública no Tribunal Central Administrativo Norte interpôs o presente recurso para este Pleno do acórdão do referido Tribunal, de 04-11-2004 (fls. 150 e seguintes), proferido em recurso jurisdicional em processo de oposição à execução fiscal, invocando oposição entre o nele decidido e o decidido no acórdão do Tribunal Central Administrativo de 20-6-2000, Rec. 3468/00.

Por despacho de fls. 181 entendeu-se ocorrer oposição entre o acórdão recorrido e o invocado como fundamento.

Nas alegações a E R da F Pública apresentou as seguintes conclusões:

1. O julgamento da matéria de facto, nos dois acórdãos em oposição, resultou de uma diferente posição prévia sobre o sentido a atribuir ao art. 13º do C.P. T., primeira parte, ou seja, a um diferente conceito abstracto de gerência efectiva.

2. O acórdão fundamento adopta a noção de que a gerência efectiva resulta da prática, ainda que restrita, de actos de vinculação da socie-

dade e que, como tal, a realização de actos desse tipo implica sempre a responsabilidade subsidiária dos respectivos autores pelas dívidas relativas ao período da sua gerência.

3. Por sua vez, o acórdão em recurso veicula a noção de que a gerência efectiva não resulta da mera prática de alguns actos de vinculação e que esta actuação, por si só não gera responsabilidade subsidiária.

4. Segundo o Código das Sociedades Comerciais, a gerência da sociedade desdobra -se em duas funções essenciais: a de gestão dos negócios sociais, em ordem à realização do objecto da sociedade e da representação e vinculação da mesma.

5. A interpretação do art. 13º do C.P. T. tem-se fixado no sentido de que a gerência efectiva, para efeito de responsabilização subsidiária, não implica a cumulação, na mesma pessoa, das funções de gestão e representação/vinculação acima identificadas.

6. E que o exercício de qualquer uma destas funções integra gerência de facto.

7. A jurisprudência tem ainda entendido que a realização de actos de gestão ou de representação ou vinculação, ainda que sem reiteração ou continuação, constitui gerência real.

8. Ou seja: que basta a prática de quaisquer dos actos citados para gerar responsabilidade subsidiária, uma vez que deles decorre que o seu autor viabilizou a actividade social e se envolveu na vida da empresa.

9. Este entendimento, adoptado também no acórdão fundamento, fornece um critério exacto e seguro de responsabilização e, como tal evita desigualdades de tratamento.

10. O acórdão em recurso, ao afirmar que a prática de actos de vinculação da sociedade, desacompanhada de quaisquer outros, não integra gerência efectiva, nem implica responsabilidade subsidiária, consagra uma tese oposta á da jurisprudência maioritária.

11. O conceito de gerência efectiva, por ele sufragado, introduz indeterminação e imprecisão, em matéria de responsabilidade subsidiária.

12. E acaba por desconsiderar actuações que, em princípio, gerariam responsabilidade subsidiária.

13. Deve, pois, ser revogado e substituído por outro que declare que a prática de actos de gestão/representado e vinculação da sociedade é gerência efectiva e que, como tal, implica a responsabilização dos seus autores, nos termos do art. 13º do C.P.T.

14. E ainda que a oponente, ao ter assinado cheques e vinculado a sociedade, realizou gerência efectiva, pelo que a sua oposição terá que improceder e ela ser julgada responsável pelas dívidas exequendas.

15. DEVE SER (dado) PROVIMENTO AO RECURSO, DECLARADO QUE A GERÊNCIA EFECTIVA DECORRE DA PRÁTICA, AINDA QUE NÃO CONTINUADA, DE ACTOS DE GESTÃO E VINCULAÇÃO DA SOCIEDADE E, COMO TAL, REVOGADO O ACÓRDÃO RECORRIDO E JULGADA IMPROCEDENTE A OPOSIÇÃO DEDUZIDA PELA RECORRIDA, COM AS LEGAIS CONSEQUÊNCIAS.

A recorrida apresentou contra - alegações em que defende, em suma, que não se verificam os pressupostos do recurso com fundamento em oposição de julgados.

No mesmo sentido se pronuncia o EMMP.

2. O Pleno deste STA apreciou já questão igual à dos presentes autos em 18-05-2005, Rec. 276-05, com a mesma recorrente e recorrida, tendo

concluído, sem qualquer divergência, pela inexistência de oposição entre o acórdão recorrido e fundamento.

Acompanha-se o referido acórdão no qual se escreveu o seguinte:

“2 - O art. 30.º do E.T.A.F. de 1984, ao prever a competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, estabelece os requisitos dos recursos com fundamento em oposição de julgados, nos seguintes termos:

Compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:

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

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

Assim, os fundamentos do recurso por oposição de julgados, são a existência de um acórdão anterior proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo ou pelo Tribunal Central Administrativo, conforme os casos, em que se tenha adoptado uma solução jurídica oposta à do acórdão recorrido e o entendimento do recorrente de que a solução a adoptar é a do acórdão proferido em primeira lugar.

Para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas terá de exigir (se) que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (Podem ver-se, neste sentido, os acórdãos do Pleno da Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo - de 17-6-1992, proferido no recurso n.º 13191, publicado no Apêndice ao Diário da República, de 30-9-1994, página 136;

- de 9-6-1993, proferido no recurso n.º 12064; - de 22-11-1995, proferido no recurso n.º 15284; e de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19806).

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

No C.P.C. exigia-se que os acórdãos tivessem sido proferidos no «domínio da mesma legislação» (art. 763.º, n.º 1), estabelecendo-se no n.º 2 do mesmo artigo que «os acórdãos consideram-se proferidos no domínio da mesma legislação sempre que, durante o intervalo da sua publicação, não tenha sido introduzida qualquer modificação legislativa que interfira, directa ou indirectamente, na resolução da questão de direito controvertida».

Nas referidas normas do E.T.A.F. fala-se em «ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica», o que tem significado prático idêntico ao visado por aquelas normas do C.P.C..

Essencialmente, poderá dizer-se que há alteração da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica (Fundamentalmente neste sentido, o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19532).

3 - No acórdão recorrido e no acórdão fundamento entendeu-se que a responsabilidade subsidiária de gerentes de sociedades comerciais,

prevista no art. 13.º do C.P.T. dependia do exercício de facto da gerência.

Em ambos os casos, entendeu-se que o único facto considerado relevante para o efeito era a emissão de cheques em branco.

Porém, as situações fácticas não eram idênticas, pois no acórdão recorrido não se provou que os cheques assinados tivessem sido utilizados e houve uma testemunha que referiu que era ela própria quem assinava os cheques em branco que entregava ao outro gerente.

Estes factos foram considerados relevantes pelo Tribunal Central Administrativo, no acórdão recorrido, para, «na ausência de outros factos» extrair a conclusão sobre a participação da oponente na gestão de facto da sociedade executada.

No acórdão fundamento a matéria de facto não é idêntica, pois os cheques não se provou que os cheques emitidos pela aí oponente eram utilizados para pagamento de salários dos empregados [ponto 9) da matéria de facto fixada nesse acórdão, a fls. 102].

Assim, é de concluir que as conclusões opostas retiradas no acórdão recorrido e no acórdão fundamento sobre o exercício da gerência de facto assentaram em situações fácticas substancialmente diferentes.

Por isso, não se verificam os requisitos do recurso com fundamento em oposição de julgados.”.

Daí que a solução do presente recurso tenha de ser igual á que foi adoptado no mencionado acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário.

4. Nos termos expostos julga-se findo o presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 2005. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa* — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 22 de Junho de 2005.

Assunto:

Nulidade de acto tributário. Deliberação nula. Acto de liquidação. Anulabilidade.

Sumário:

I — Apenas os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos.

II — Um acto que, em aplicação da lei ordinária, viole alegadamente o princípio da legalidade tributária não é nulo mas anulável.

III — Assim, a propositura de uma impugnação de um acto tributário com fundamento na nulidade de uma deliberação de um órgão de autarquia local, que determina o lançamento de impostos ou taxas, está sujeita aos prazos fixados na lei para tal propositura, já que o acto de liquidação será eventualmente anulável, que não nulo.

Processo n.º 1259/04-50.
 Recorrente: LISBOA PARQUE – Empreendimentos Imobiliários, L.ª
 Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.
 Relator: Ex.ª Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. LISBOA PARQUE – Empreendimentos Imobiliários, L.ª, com sede na Rua Marquês da Fronteira, 121, r/c, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de encargos de compensação por aumento de área de volumetria.

O Mm. Juiz do 5º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente, por a ter julgado intempestiva.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo – Sul.

Este, por acórdão de 11/5/2005, negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator do TCA julgou verificada a alegada oposição de acórdãos.

Sobre a questão de fundo, a impugnante, ora recorrente, apresentou as pertinentes alegações de recurso, que finalizaram no seguinte quadro conclusivo:

1. Os actos de órgãos e serviços municipais que determinem o lançamento e liquidação de impostos, taxas, derramas ou mais valias não previstas na lei, como se verifica *in-casu*, são nulos, conforme resulta expressamente do art. 1º / 4, da Lei n. 1/87, de 6/1.

2. Os actos *sub judice* são ainda claramente nulos *por falta de elementos essenciais* (vide art. 133º, 1, do CPA), pois traduziram-se na criação de obrigações tributárias *sem causa legal* e em clara violação do princípio reforçado da *legalidade tributária* (vide art. 103º da CRP e art. 133º, 3, do CPA), e do *direito fundamental da propriedade privada* (ver art. 62º da CRP).

3. Os actos *sub judice* são nulos *por falta de atribuições* (art. 133º, 2, b) do CPA), pois os órgãos e agentes das autarquias locais não podem criar taxas ou impostos que não se encontrem previstos na lei (v. artºs. 103º e 168º, /1/i, da CRP; cfr. art. 88º, 1, a) e c) do DL 100/84, de 29/3).

4. Os actos de liquidação e cobrança em análise sempre seriam nulos, por serem eles próprios *actos consequentes* do despacho n. 166/P/84, do Senhor Presidente da CML que, conforme se reconheceu no douto aresto recorrido, enferma de nulidade (v. artºs. 133º, 2, e 134º dom CPA).

5. O douto acórdão recorrido enferma de manifestos erros de julgamento, na parte em que decidiu julgar intempestiva a impugnação deduzida pela ora recorrente, pois os actos de liquidação e cobrança *sub judice* são nulos e, além, disso, não foram notificados na forma prevista na lei (v. artºs. 103º e 268º, 3, da CRP e art. 134º do CPA).

6. No douto acórdão recorrido apenas se deu como provado que “em 1991.11.29 foi expedido aviso à impugnante para proceder ao pagamento, no prazo de trinta dias, da 1ª prestação do tributo” ... não tendo sido *dado como provado* qual o efectivo conteúdo do referido aviso, nomeadamente se dele contava a *autoria, data, sentido, objecto e fundamentação do*

acto em análise e a referência aos respectivos *actos de delegação e subdelegação de poderes* (v. art. 268º/3 da CRP...)

7. No douto acórdão recorrido também *não foi dado como provado* que a ora recorrente *tenha efectivamente recebido o referido aviso*, nomeadamente mediante assinatura dos seus representantes constantes do respectivo *registo postal* ou *aviso de recepção* (v. art. 268º, 3, da CRP ...).

8. O facto de a ora recorrente ter tido conhecimento da exigência das quantias em causa antes de ser notificada dos *elementos essenciais do respectivo acto de liquidação* (v. art. 123º do CPA), procedendo inclusivamente ao respectivo *pagamento*, nunca poderia pôr em causa a tempestividade da presente impugnação, pois tal pagamento não revela, por si só, o conhecimento pelo respectivo interessado da *autoria, data, sentido, fundamentação e objecto dos respectivos actos de liquidação* (v. art. 268º, 3 da CRP), “a fim de (permitir à interessada) avaliar o alcance integral da decisão e poder decidir do recurso a quaisquer meios de impugnação (v. Gomes Canotilho e Vital Moreira CRP anotada ...).

9. Era ao recorrido e não à recorrente que competia o ónus de prova dos factos que integram a alegada intempestividade do presente meio processual pelo que, *não tendo sido produzida qualquer prova nesse sentido*, é manifesta a tempestividade da presente impugnação.

10. O douto acórdão recorrido enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado frontalmente, além do mais, o disposto nos artºs. 62º, 103º, 168º/1/i) e 268º da CRP, nos artºs. 133º e 134º do CPA, no art. 1º/4 da Lei 1/87, de 6/1, no art. 64º/2 do CPT e no art. 36º do CPPT.

Nestes termos,

Deverá ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se o douto acórdão recorrido, com as legais consequências, e decidir-se que:

a) Os actos de liquidação e cobrança *sub judice* são nulos por violação ao art. 1º/4 da Lei 1/87, de 6/1, por violação dos artºs. 62º e 103º da CRP, por falta de elementos essenciais (v. art. 133º/1 do CPA), por falta de atribuições (v. art. 133º/2/b) do CPA; cfr. artºs. 103º e 168º/1/i da CRP), bem como por constituírem actos consequentes de anterior acto nulo (v. artºs. 133º/2 e 134º do CPA);

b) A impugnação deduzida pela ora recorrente é claramente tempestiva, pois os actos em análise são nulos (v. art. 134º do CPA) e nunca foram notificados nos termos da lei (v. art. 268º/3 da CRP).

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA pronunciou-se, em douto parecer, pelo improvimento do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Importa desde já apreciar se ocorre a alegada oposição de acórdãos.

Na verdade, sendo embora certo que o Mm. Juiz relator do TCA decidiu haver oposição, tal decisão não vincula este STA.

Porém, não há dúvida que ocorre oposição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido.

Na verdade, enquanto aquele considerou que o acto de lançamento de imposto não previsto na lei está ferido de nulidade, podendo ser impugnado a todo o tempo, diversamente no acórdão recorrido, decidiu-se que tal acto é anulável e não nulo.

Assim parece poder admitir-se pacificamente que ocorre oposição de julgados, já que estamos no domínio da mesma legislação.

Mas tão só neste aspecto, que será o único apreciado no presente recurso por oposição de acórdãos. Como melhor adiante se explicitará.

3. Posto isso convém precisar o âmbito do recurso, de modo a delimitar-lhe o seu objecto.

E há que notar desde logo que estamos perante um recurso por oposição de julgados.

Para isto há que atentar no acórdão fundamento e saber o que decidiu e em que medida decidiu.

Escreveu-se no acórdão referido:

“As questões decidendas.

“São duas: uma é a de saber se é ilegal por falta de dedução da reclamação prévia a que alude o n. 2 do art. 22º da Lei n. 1/87 a impugnação de um imposto aplicado pela Câmara Municipal de Lisboa apelidado do “compensação por aumento de área”; outra é a de saber se caducou o direito de impugnação por estar excedido o prazo estabelecido no art. 123º do CPT em virtude do acto estar ferido apenas de *anulabilidade* e não de *nulidade*”.

É bom de ver que só esta segunda questão constitui fundamento de oposição, que não a primeira, que não foi tratada no acórdão recorrido.

E a caducidade do direito de impugnar (que gera a intempestividade da impugnação) há-de ter a ver apenas com o vício do acto (nulidade versus anulabilidade).

Estão assim necessariamente fora do âmbito do recurso as questões da falta de atribuições (conclusão 3ª) os alegados erros de julgamento, consistentes na falta de notificação na forma prevista na lei (conclusão 5ª), o facto de não ter sido dado como provado o conteúdo do aviso (conclusão 6ª), a falta de prova de que a recorrente recebeu o aviso (conclusão 7ª), a falta de notificação (pelo menos atempada) dos elementos essenciais do acto de liquidação (conclusão 8ª) e a questão do ónus de prova (conclusão 9ª).

Depurado o âmbito do recurso, estamos agora em condições de avançar para a solução jurídica da questão colocada à apreciação deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

4. Como vem realçado nos autos, o Pleno deste STA (e mesmo o Plenário deste Tribunal) já se tem pronunciado sobre a questão.

Em termos coincidentes aos fixados no acórdão recorrido.

E tendo o ora relator subscrito a posição que fez vencimento, não se encontram razões para alterar tal posição.

Vejamos então.

Como é sabido e é inquestionável, o acto nulo (e não simplesmente anulável) permite impugnação contenciosa a todo o tempo, independentemente do prazo.

Assim, o direito ao recurso contencioso (no caso, impugnação judicial) não terá caducado se estivermos perante um acto nulo.

Será a hipótese dos autos?

Pois bem.

Concordamos que os actos que ferem princípios constitucionais são nulos.

Mas não todos.

Na verdade, só aqueles que contendem com o núcleo duro de princípios fundamentais.

É o que dispõe a al. d) do n. 2 do art. 133º do CPA, que dispõe:

“São, designadamente, actos nulos:

“...
“

“Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental”.

Que, na nossa óptica, são aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Mas já não com aqueles que contendam com o princípio da legalidade tributária.

Tais actos, violadores do dito princípio da legalidade tributária, são anuláveis, mas não nulos.

Assim, não podem eles ser impugnados a todo o tempo, mas só nos prazos previstos nas leis ordinárias adequadas.

No sentido ora exposto, pode ver-se o Acórdão deste STA de 9/10/96 (rec. n. 20.873) – in Ap. DR de 28/12/98, pp. 2843 e ss.

Escreveu-se:

“O acto que aplica norma interna desconforme àqueles direitos (constitucional ou comunitário) não é nulo, antes está viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra a dita violação de lei, causa de mera anulabilidade”.

É que uma coisa é o vício do acto, outra, diversa, o vício da norma.

Como se escreve no Acórdão deste STA – Pleno – de 26/6/95, in Ac. Dout. 409-84:

“Além, uma norma ferida de morte, de nulidade, que os tribunais têm de ignorar; aqui, um acto administrativo, fazendo aplicação de uma norma no errado pressuposto da sua validade, da sua existência ou relevância jurídica, e que integra o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito... causa de mera anulabilidade”.

Na verdade, pese embora a nulidade, cominada pela lei, da deliberação que serviu de suporte ao acto de liquidação – vide art. 1º, n. 4, da Lei n. 1/87, de 6/1 – a verdade é que este (o acto de liquidação) não é nulo mas anulável.

Como repetidamente se tem escrito nesta Secção de Contencioso Tributário, a própria nulidade do acto normativo, ou mesmo a sua inexistência, não implica a nulidade do acto de liquidação.

Trazemos aqui à colação o acórdão do Plenário deste Supremo Tribunal de 7/4/2005, para cuja ampla fundamentação remetemos.

Sendo o acto impugnado anulável, que não nulo, o acórdão recorrido não merece censura.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 400 € e a procuradoria em metade.

Lisboa, 22 de Junho de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 22 de Junho de 2005.

Assunto:

*Imposto sucessório. Estabelecimento comercial ou industrial.
Valor do balanço.*

Sumário:

- I — *Ao relevar o balanço da empresa como elemento a partir do qual se determina o valor do estabelecimento comercial ou industrial, a regra n.º 2 do § 3.º do artigo 20.º do CIMSISD tem em vista o balanço elaborado segundo as regras contabilísticas legalmente assumidas.*
- II — *A correcção a que se refere a sua regra n.º 4 e o artigo 77.º do mesmo diploma legal é apenas a que seja consentida pelas ditas regras e não a efectuada com recurso a outras regras do artigo 20.º atinentes à determinação do valor de elementos constantes do balanço quando transmitidos qua tale.*

Processo n.º 1369/04-50.

Recorrente: Maria Alcina Castro Pereira.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA:

MARIAALCINA CASTRO FERREIRA vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do TCA-Sul, de 17/03/2004, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação do imposto sucessório.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - “O valor do estabelecimento comercial é determinado pelo último balanço, ou, não havendo, por um inventário adrede organizado que o justifique,...” já que “havendo escrita comercial o “inventário adrede organizado” terá de basear-se nele para relevância do seu valor probatório no processo fiscal”.

2 - “É sabido que a economia do imposto sobre sucessões e doações assenta no princípio da tributação da riqueza efectivamente transmitida por negócio *inter vivos* ou *mortis causa*.

3 - Daí que, quando se determina que “o valor de um estabelecimento comercial se determina pelo último balanço ou quando não haja este, por inventário adrede organizado, está simplesmente a dizer-se que o valor que resultar do balanço desse tipo de estabelecimento comercial, evidentemente organizado de acordo ou segundo as respectivas normas contabilísticas legais, é o valor legalmente considerado como sendo o do bem - estabelecimento comercial -transmitido.

4 - Quer dizer que o legislador entendeu que tal balanço, enquanto resultado do cumprimento de certas regras, é que espelha o valor da respectiva riqueza imaterial ou fiduciária que está em causa.

5 - Não pode confundir-se o valor de riqueza transmitida que está imediatamente expresso no valor de um prédio livre e alodial, que pode ser

imediatamente vendido por um herdeiro, com o valor dado a um imóvel que faz parte de um estabelecimento comercial, cuja realidade económica é muito mais complexa e que é “onerado” com um passivo e com obrigações não mensuráveis economicamente, mas que podem diminuir - tal como também aumentar - o respectivo valor global do estabelecimento.

6 - “O valor de balanço destas não é uma mera resultante do valor que tais elementos tenham no património das empresas participadas, mas também de todos os outros elementos positivos e negativos próprios da empresa participante que têm expressão contabilística naquele, segundo as respectivas normas legais.”

7 - “Aliás, o facto da lei apenas autorizar essa avaliação quando a escrita contabilística não permitir a correcção é sinal de que lhe continua a conferir credibilidade para efeitos do concreto imposto”.

8 - Tudo para dizer, como se afirmou no acórdão fundamento: “A correcção de que se fala na regra 3 do parágrafo referido anteriormente e no art. 77º do mesmo Código é apenas a correcção que seja consentida pelas ditas regras legais contabilísticas e não a correcção com recurso a outras regras do art. 20º atinentes à determinação do balanço quando transmitidos “qua tale”. Por outro lado,

9 - A recorrente entende que, quando a questão em que se funda a impugnação diz respeito à não verificação dos pressupostos legais que autorizam a fixação de um valor mediante o recurso a avaliação, a impugnação judicial pode ser intentada antes e independentemente de se ter requerido a segunda avaliação

10 - A nosso ver, e salvo o devido respeito, os arts. 96º e 97º do CIMSISD devem ser interpretados de acordo quer com o disposto no art. 20º da Constituição da República - que garante o acesso ao direito e aos tribunais -, tal como de acordo com o próprio princípio constitucional consagrado no n.º 4 do art. 268º da Constituição da República, que garante ao interessado recurso contencioso com fundamento em ilegalidade contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios, independentemente da sua forma, bem como para obter o conhecimento de um interesse ou direito legalmente protegido.

11 - Como se decidiu no acórdão fundamento (recurso do STA n.º 968/02) aquelas normas legais, tal como o art. 155º n.ºs 1, 2 e 6 do CPPT que as vieram substituir, não podem ser interpretadas com o sentido de impedir a dedução de impugnação judicial sem que tenha havido segunda avaliação, nos casos em que a impugnação se funde, não na errónea fixação de valor, mas só na não verificação dos pressupostos legais que autorizam essa fixação mediante avaliação.

12 - Daí que, a solução encontrada no douto Acórdão do STA de 06/11/2002 - Recurso n.º 968/02 - é aquela que mais se adequa aos princípios básicos do direito substantivo fiscal e até a que melhor se compagina com a realização da justiça material e particularmente com o princípio constitucional do acesso ao direito e aos tribunais consagrado no art. 20º da CRP.

Nestes termos e com o douto suprimento de V. Ex.as Venerandos Juízes Conselheiros deve a assinalada oposição de julgados ser decidida em favor da posição jurisprudencial contida quer num, quer noutro, dos respectivos acórdãos fundamentos, fixando-se jurisprudência nos seguintes termos:

Primeira questão:

“A avaliação do estabelecimento comercial para efeitos de tributação em sede de imposto sucessório deve ter em conta o valor do estabeleci-

mento comercial determinado pelo último balanço, ou, não o havendo, por um inventário adrede organizado e, qualquer correcção ao mesmo apenas pode ser consentida pelas regras legais contabilísticas e não com o recurso a outras regras, designadamente às regras do art. 20º do CIMSISD.”

Segunda questão:

“Quando a questão em que se funda a impugnação diz respeito à não verificação dos pressupostos legais que autorizam a fixação de um valor mediante o recurso a avaliação, a impugnação judicial pode ser intentada antes e independentemente de se ter requerido a segunda avaliação”»

Não houve contra-alegações.

O Exmo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da verificação da aludida oposição com o acórdão do STA de 26/02/1997 rec. 20.965 e provimento do recurso já que se fez, no acórdão fundamento, «a melhor interpretação da lei aplicável».

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1 - Em 18/09/1998, faleceu Manuel Maria de Castro Alves, marido (com ela casado em primeiras núpcias de ambos e sob o regime da comunhão geral de bens) da impugnante, que, para efeitos de liquidação do imposto sucessório, apresentou a relação de bens de fls. 23 a 27;

2 - Dessa relação consta um estabelecimento comercial;

3 - O serviço de finanças onde corria o processo de liquidação pediu, em 09/02/2000, à Direcção Distrital de Finanças, a determinação do valor do estabelecimento, o que foi satisfeito de acordo com o procedimento previsto no art. 77.º do Código - fls. 37 a 88.»

Vejamos, pois:

Verifica-se efectivamente a alegada oposição entre o aresto ora recorrido, do TCA-Sul, de 17/03/2004 e o acórdão fundamento, deste STA, de 26/02/1997 rec. 20.965.

Na verdade, sobre a questão da determinação do valor do estabelecimento comercial, para efeitos de liquidação de imposto sucessório, nos termos da regra 4ª do § 3º do art. 20º e art. 77º do Código de Sisa, o acórdão fundamento entendeu que a correcção referida naquela regra n.º 4, é apenas a que seja consentida pelas regras legais contabilísticas respectivas, que não «com recurso a outras regras do art. 20º atinentes à determinação do valor de elementos constantes do balanço, quando transmitidos *qua tale*»; ao passo que o aresto recorrido entendeu, em contrário, face a tais normativos, que tal valor pode ser corrigido mediante o apuramento de parte dos seus elementos e em detrimento do balanço apresentado, constituindo uma verdadeira avaliação parcial de bens subsidiária da avaliação do estabelecimento pelo que, não tendo sido requerida 2ª avaliação, o valor patrimonial assim apurado passou a constituir caso decidido ou resolvido, consolidando-se na ordem jurídica, «já não podendo ser discutido, em sede de impugnação do acto de liquidação do imposto sucessório que nele se baseou...».

Pelo que há que conhecer de *meritis*.

Ora, sobre o ponto, é de seguir, *mutatis mutandis*, a doutrina do acórdão fundamento pela análise profunda e exaustiva que faz da questão e que, por isso, se transcreve nos seus passos essenciais:

«É sabido que a economia do imposto sobre sucessões e doações assenta no princípio da tributação da riqueza efectivamente transmitida por negócio *inter vivos* ou *mortis causa*.

A regra proclamada no corpo do artigo 20º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (doravante apenas Código da Sisa) de que o Imposto sobre as Sucessões e Doações é liquidado pelo valor dos bens transmitidos, outra coisa não representa mais do que um postulado daquele princípio informador do tipo deste tributo.

Mas como esse valor pode dizer respeito às mais diferentes expressões com que a riqueza económica se pode apresentar, ou dizer respeito aos mais diversos bens económico-jurídicos que podem ser objecto de transmissão fiscal, o legislador teve a necessidade de enunciar os critérios de determinação ou de como se acha o valor dos bens transmitidos.

Cada um destes critérios legais representa, assim, o critério de mensuração do valor de transmissão desse tipo de bens.

Ao determinar que o “valor das quotas ou partes em sociedade que não sejam por acções”, que continuem com o herdeiro ou legatário, se determina pelo último balanço, a regra 3ª (e também a 2ª, acrescentamos nós) do § 3º do citado artigo 20º, do Código da Sisa, está, simplesmente a dizer que o valor que resultar do balanço desse tipo de sociedades, evidentemente organizado de acordo ou segundo as respectivas normas contabilísticas legais, é o valor legalmente considerado como sendo o dos bens transmitidos.

Quer dizer, o legislador entendeu que tal balanço, enquanto resultado do cumprimento de certas regras, é que espelha o valor da respectiva riqueza imaterial ou fiduciária que está em causa, como são as quotas das sociedades (ou o estabelecimento comercial).

É dentro deste entendimento que tem de ser interpretada também a regra 4ª do mesmo parágrafo e o preceito procedimental que lhe está associado do artigo 77º do mesmo código que se referem à possibilidade do valor das quotas ser determinado em função da expressão de um balanço corrigido e, conseqüentemente, à possibilidade de correcção do valor desse balanço.

Todavia, ao admitir a possibilidade de correcção do valor do balanço, a lei está apenas a dizer que o balanço deverá ser tido em conta pela expressão com que ele tem de ser organizado à face das respectivas normas de contabilidade legal, — limitando-se a tanto os poderes de correcção da administração fiscal concedidos no falado artigo 77º —, e não que ele deva ser determinado por aplicação das demais regras, como as da regra 5ª do citado parágrafo do artigo 20º, do Código da Sisa.

Na verdade, estas outras regras são outros critérios de determinação de outros tipos de riqueza transmitida *qua tale* e não como elemento integrante de outra riqueza fiduciária transmitida.

Não pode confundir-se o valor de riqueza transmitida que está imediatamente expresso em acções cotadas na bolsa ou em participações financeiras que podem ser imediatamente vendidas pelo herdeiro ou legatário com o valor das quotas em sociedades (ou do estabelecimento comercial), que não são por acções em cujo património figurem aquelas acções ou participações financeiras.

O valor de balanço destas não é uma mera resultante do valor que tais elementos tenham no património das empresas participadas, mas também de todos os outros elementos positivos e negativos próprios da empresa participante que têm expressão contabilística naquele, segundo as respectivas normas legais.

Não se esgrima contra a tese que aqui se defende, que a lei permite, no § 2º do artigo 77º do Código da Sisa, a avaliação dos bens subes-

timados e que, por isso, o balanço pode ser corrigido com recurso a normas próprias do respectivo código.

Tal não é assim. Só será legítimo falar-se de subestimação de valores do activo quando a sua contabilização não esteja feita pelo valor que as leis contabilísticas mandam ter em conta. É que não poderá fazer-se qualquer comparação sem um referente.

Por outro lado, o facto da lei apenas autorizar essa avaliação quando a escrita contabilística não permitir a correcção é sinal de que lhe continua a conferir credibilidade para efeitos do concreto imposto».

Mas, assim sendo, não há lugar a 2ª avaliação nem qualquer caso decidido ou resolvido, sendo ilegal a liquidação impugnada na medida da correcção do balanço, de 113.473.204\$00 para 200.586.410\$00.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e consequentemente a sentença, julgando-se procedente a impugnação judicial e anulando-se a liquidação impugnada no tocante à diferença entre os aludidos valores.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Junho de 2005. — *Brandão Pinho* (relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira* — *Baeta Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Jorge de Sousa*



DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

PREÇO DESTE NÚMERO € 2,08 (IVA INCLUÍDO 5%)

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.