



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

8 de setembro de 2014

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno  
durante o 4.<sup>o</sup> trimestre de 2013

**Acórdão de 16 de Outubro de 2013.**

Processo n.º 191/13-50.

Recorrente: A..., L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. A....., Lda., recorrente nos autos, notificada do acórdão nestes proferido em 5/6/2013 (fls. 357 a 369), vem requerer a respectiva esclarecimento, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art. 669º do CPC.

2. Alega, o seguinte:

1 - Os Exmos. Senhores Juizes Conselheiros rejeitaram o recurso apresentado pela recorrente por julgarem verificada a falta dos pressupostos do recurso de opposição de julgados, considerando o mesmo findo, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

2 - O motivo da não-aceitação do recurso radicou na circunstância de se ter entendido existir uma diferença entre as situações factuais subjacentes aos acórdãos em confronto.

3 - Considerou-se que no caso do acórdão fundamento a questão essencial a apreciar é a da tempestividade da impugnação, enquanto que no presente caso a questão a decidir é a reclamação que imediatamente precedeu a impugnação.

4 - Esta diferença factual entre os dois arestos justifica, no entendimento dos Exmos. Senhores Juizes Conselheiros a rejeição do recurso.

5 - Foi esta diferente situação factual que deu origem às diferentes soluções a que chegaram os dois acórdãos. O TCAN pronunciou-se sobre a validade da notificação da liquidação efetuada ao sujeito passivo através de carta registada com AR assinada por terceiro cuja identidade se desconhece, enquanto o STA se debruçou sobre a validade da notificação da decisão da reclamação graciosa efetuada ao sujeito passivo e não ao seu mandatário constituído.

6 - As situações abordadas em ambos os acórdãos, no entender dos Exmos. Senhores Juizes Conselheiros constituem questões e matérias diferentes, sem possibilidade de equiparação e é o que está na base das soluções jurídicas diferentes a que se chegou em ambos os acórdãos.

7 - Seguiu-se o entendimento de que apenas é relevante para fundamentar o recurso por opposição de julgados, a opposição entre soluções expressas e que tal opposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos, não bastando, sequer, a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

8 - Este entendimento foi seguido nos acórdãos do STA, citados pelo Acórdão sobre apreciação, de 15/11/2006, Recurso n.º 387/05 e do Pleno de 15/09/2010, Rec. 344/2009.

9 - Este entendimento não foi seguido no Acórdão do STA de 15/06/2011, proferido no Rec. n.º 01054/10, <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/>, no qual se considerou que embora a opposição de soluções jurídicas pressuponha a identidade substancial das situações fácticas, esta não deve ser entendida como uma total identidade dos factos, mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

10 - Para se poder falar em opposição de julgados, legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, é necessário, conforme tem sido salientado em numerosos arestos, a verificação dos seguintes requisitos: que os acórdãos considerados em opposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

11 - Como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os seguintes critérios:

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

- Não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

- Se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.

12 - A opposição deverá decorrer de decisões expressas, mas a pronúncia poderá decorrer da decisão proferida.

13 - A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de opposição de julgados verifica-se sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica.

14 - Como se salienta ainda no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no Recurso n.º 87156 a opposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

15 - A recorrente justificou a oposição exigida entre o acórdão recorrido e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/12/2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0299/11 da 2ª Secção.

16 - No acórdão recorrido do TCAN considerou-se que eventual irrelevância dos fundamentos invocados pode reflectir-se na apreciação do seu mérito mas não prejudica a sua tempestividade. A sentença recorrida incorreu, assim, neste erro de análise, ao considerar a impugnação intempestiva. Mas, por outro lado, ainda que se reconheça a tempestividade da impugnação, não se pode conhecer do mérito da mesma, não se podendo olvidar os fundamentos de ordem adjectiva que obstam ao conhecimento do mérito, pois que, só a tempestividade da reclamação graciosa abre à impugnante, neste caso, a possibilidade de discutir a legalidade das liquidações, pois confirmada que se mostra a intempestividade da reclamação tudo se passa como se esta não tivesse existido. E se, como supra se disse, embora a eventual extemporaneidade da reclamação não consequencie a extemporaneidade da impugnação, não há dúvida que a extemporaneidade da reclamação conduz à necessária improcedência da impugnação, por se reagir, então, contra um caso decidido ou resolvido.

17 - E, justificou, que este entendimento seguido no acórdão do TCAN está em oposição com a posição expressa no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04/05/2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0927/10 da 2ª Secção com o número convencional JSTA00066945 e número do documento SA2201105040927, publicado em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/>.

18 - Com efeito, decidiu-se neste acórdão sendo juridicamente relevante a impugnação deduzida terá de ser entendida como tendo sido efectuada ainda antes do termo inicial do prazo de que o reclamante dispunha para deduzir impugnação (15 dias após a notificação do indeferimento de reclamação graciosa, nos termos do n.º 2 do artigo 102º do CPPT), o que implicará a tempestividade da mesma.

19 - A omissão da notificação devida não se consubstancia em nulidade processual, pois que não foi cometida no âmbito de qualquer processo, antes no termo do procedimento de reclamação, antes de um vício de procedimento, que não pode deixar de reflectir-se na tempestividade da impugnação devendo esta ter-se como tempestivamente apresentada.

20 - Impõe-se, assim, constatada a junção de procuração forense junto ao apenso referente ao procedimento administrativo e a omissão de notificação ao mandatário do indeferimento da reclamação, concluir pela ineficácia da notificação efectuada na pessoa do reclamante e julgar a impugnação judicial deduzida tempestivamente apresentada, revogando a sentença recorrida que assim o não entendeu.

21 - Afigura-se, assim, ser de concluir que, no caso presente e no contexto factual e jurídico acima referenciado, a diversidade de soluções a que o Tribunal chegou nos dois casos em confronto, determina oposição de julgados, na medida em que se verifica identidade das situações fácticas em confronto, assim como se verifica, por consequência, divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

22 - Os arestos em confronto decidiram a mesma questão substancial de forma distinta, por força de divergência de entendimentos jurídicos, não em resultado de diferentes quadros factuais que julgaram provados.

23 - Ou seja, independentemente de quaisquer outras vicissitudes, resulta da análise do julgamento feito no acórdão recorrido e no acórdão fundamento que existe entre eles divergência e incompatibilidade que justificam e servem de fundamento ao presente recurso por oposição de acórdãos.

24 - E porque é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções que não necessitam de ser expressas, pois que a oposição poderá existir relativamente não apenas às decisões propriamente ditas, mas também em relação aos seus fundamentos que estiveram na sua génese, embora se concorde que não basta a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de uma questão totalmente distinta e sem relevo da decisão final a que se chegou no acórdão.

25 - Por outro lado, embora a oposição de soluções jurídicas pressuponha uma identidade entre as situações fácticas, esta, como salienta Jorge de Sousa e Simas Santos, Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, p. 424, deve ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção ao mesmo enquadramento legal.

26 - Assim é de concluir que, no caso presente e no contexto factual e jurídico acima referenciado, a diversidade de soluções a que o Tribunal chegou nos dois casos em confronto determina a existência de oposição de julgados, na medida em que se verifica a alegada identidade das situações fácticas em confronto e a divergência de soluções quanto à mesma questão essencial de direito.

27 - E, assim sendo, por se verificarem “in casu” os pressupostos do recurso de oposição de julgados, deve este seguir os seus ulteriores termos.

Termos em que, atentos os fundamentos invocados, deverá ser aclarado o acórdão do Pleno proferido pelos Exmos. Senhores Juizes Conselheiros, determinando-se dever este seguir os seus ulteriores termos e a final, julgar-se verificada a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, com todas as consequências legais.

3. A recorrente Fazenda Pública nada disse.

4. Com dispensa de vistos, o processo vem à conferência.

## 5. Apreciando

5.1. Nos termos do disposto no artigo 669º do CPC – a que corresponde o actual art. 616º do novo CPC - aqui aplicável por força do disposto nos arts. 716º (actual 666º), 749º e 762º (ao tempo aplicáveis) do CPC e do art. 281º do CPPT, podem as partes requerer ao tribunal que proferiu a sentença, «o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha».

Ora, sobre o significado destes «vícios de conteúdo» da decisão (cfr. Castro Mendes, Direito Processual Civil, III, Edição da AAFDUL, Lisboa, 1980), refere o Professor Alberto dos Reis (Código de Processo Civil Anotado, Volume V, pág. 151, que «A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que em última análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe ao certo, qual o pensamento do juiz», sendo que «A forma como a alínea a) do artigo 669º se encontra redigida («alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha»,) deixa claramente transparecer a ideia de que a aclaração pode ser requerida, tanto a propósito da decisão, como dos seus fundamentos (que também constituem parte integrante da sentença)» (Antunes Varela, José Manuel Bezerra e Sampaio e Nora, Manual de Processo Civil, 2ª Edição, revista e actualizada, Coimbra, 1985, pags. 693 e 694).

5.2. No caso presente, como claramente resulta e flui da transcrita alegação da reclamante, esta, embora formule um pedido de aclaração, acaba por não imputar ao acórdão qualquer obscuridade ou ambiguidade nele contida, não identificando sequer qualquer segmento do mesmo cujo sentido não se perceba ou que seja susceptível de ser interpretado em dois sentidos diferentes. Ou seja, a reclamante não invoca qualquer ambiguidade ou obscuridade que haja de ser aclarada, antes se limitando a reafirmar sua discordância com o sentido decisório do acórdão cuja aclaração pretende.

Na verdade, constata-se que:

- Nos nºs. 1 a 8 da alegação, a reclamante limita-se a sintetizar o que se diz no relatório e na fundamentação do acórdão reclamado;

- No nº 9, refere um outro acórdão do STA (de 15/6/2011, no rec. n.º 01054/10) em que, alegadamente, se considerou que embora a oposição de soluções jurídicas pressuponha a identidade substancial das situações fácticas, esta não deve ser entendida como uma total identidade dos factos, mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

Asserção esta que, aliás, também o próprio acórdão reclamado contém (cfr. o segmento final do seu Ponto 3.3. a fls. 364 e o Ponto 4.5. a fls. 368).

- Nos nºs. 11 a 14, enuncia os critérios que a jurisprudência e a doutrina vêm apontando para se caracterizar a questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados.

- E nos nºs. 15 a 27 a reclamante limita-se a afirmar discordância quanto ao decidido no acórdão reclamado, reiterando o seu entendimento no sentido de que se verifica a invocada oposição de julgados, especificando em que é que, no seu entender, tal oposição se substancia e revelando, até, deste ponto de vista, uma compreensão tão clara do texto e do teor do acórdão, que torna o pedido de aclaração pouco compatível com as invocadas ambiguidade ou obscuridade que o fundamentam.

5.3. Não estamos, portanto, manifestamente, perante uma alegação de obscuridade ou ambiguidade contida no acórdão reclamado, o qual é claro quanto à fundamentação e à decisão de que, no caso, os arestos em confronto decidiram as questões neles apreciadas de forma distinta, não por força de divergência de entendimentos jurídicos, mas, antes, por força de diferentes quadros factuais que julgaram provados e de diferentes questões jurídicas que se impunha apreciar.

E assim, não se verificando no acórdão ambiguidade ou obscuridade que possa ser aclarada, nem se encontrando nele qualquer excerto cujo sentido seja ininteligível ou se preste a interpretações diferentes por conter dois sentidos diferentes ou opostos, é de indeferir a reclamação, sendo que o pedido de aclaração formulado extravasa, até, o âmbito da aclaração (art. 669º do CPC - actual art. 616º do novo CPC).

## DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em indeferir a reclamação.

Custas pela reclamante, com taxa de justiça que se fixa em 1 UC.

Lisboa, 16 de Outubro de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos legais. Acção para o reconhecimento de um direito.*

### Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária instaurada em 10/07/2008 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.*
- II — Dos acórdãos em confronto resulta não ocorrer oposição quanto à questão fundamental de direito relativa à interpretação da norma contida no artigo 145.º n.º 3 do CPPT.*
- III — Verifica-se, porém, a invocada oposição relativamente à questão de saber se no caso de ter sido deferida reclamação graciosa e anulada a totalidade da liquidação do imposto nesse procedimento administrativo — onde não fora pedida a condenação da administração ao pagamento de juros indemnizatórios — o interessado está impedido de utilizar a acção prevista no artigo 145.º do CPPT para obter o reconhecimento do direito a esses juros em virtude de ter ainda ao seu alcance a via da impugnação administrativa e/ou judicial da decisão proferida nessa reclamação.*
- IV — Tendo sido diferida, na íntegra, a reclamação graciosa onde fora pedida a anulação total da liquidação de imposto, o reclamante não dispunha de legitimidade procedimental para recorrer hierarquicamente da decisão proferida nessa reclamação, nem de legitimidade processual para a impugnar contenciosamente.*
- V — Razão por que é de acolher a solução sufragada no acórdão recorrido, no sentido de admitir o recurso à acção para o reconhecimento de um direito, independentemente da correcção do julgado em função da eventual existência, no actual quadro jurídico, da possibilidade de o contribuinte lançar mão do processo de execução do julgado para obter a cumprimento de actos administrativos não impugnáveis e de aí pedir o pagamento de juros indemnizatórios, já que isso se prende com a interpretação do artigo 157.º, n.º 3 do CPTA e essa não foi a questão de direito colocada neste recurso por oposição de acórdãos.*

Processo n.º 295/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido por esta Secção em 17 de Outubro de 2012 (processo n.º 0295/12), a fls. 134 a 146, invocando oposição entre ele e o acórdão que a mesma Secção proferiu em 17 de Outubro de 2007 (processo n.º 0369/07).

Por despacho de fls. 187, o Excelentíssimo Juiz Conselheiro Relator admitiu poder ocorrer a invocada oposição de julgados

Nessa sequência, a Recorrente apresentou alegações sobre o mérito do recurso, que rematou com as seguintes conclusões:

A. Entre os dois Acórdãos em questão, o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento do STA, proferido em 17/10/2007 no Proc. n.º 0369/07, tendo por base situações fácticas idênticas e relativamente à mesma questão fundamental de direito foram tomadas decisões opostas.

B. Verifica-se que, em ambos os arestos, o fundamento e o recorrido, esteve em causa a apreciação da idoneidade da Acção para o Reconhecimento de um Direito, como meio processual utilizado pelos Contribuintes para pedirem o pagamento de juros indemnizatórios em consequência da anulação de liquidação, os quais não haviam pedido em sede própria.

C. Todavia, o Acórdão fundamento tendo por base situação fáctica idêntica decidiu, em sentido oposto, a mesma questão fundamental de direito.

D. A **questão de direito** circunscreve-se à interpretação dada aos artigos 145º, 102º n.º 2 e 76º todos do CPPT e artigo 268º da CRP.

E. E, em ambos os Acórdãos, recorrido e fundamento, está em causa saber se para obter a condenação da AT ao pagamento dos juros indemnizatórios se pode utilizar a Acção para o reconhecimento de um Direito, ou se, este meio processual só pode ser utilizado como meio complementar para quando inexista outro que permita assegurar a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos.

F. No Acórdão recorrido foi entendido que os juros indemnizatórios podem ser pedidos fora dos meios administrativos e judiciais que a legislação fiscal coloca à disposição dos SP como meios de defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, entendendo que a Acção para o Reconhecimento de um Direito assume um carácter complementar dos restantes meios contenciosos previstos no contencioso tributário, só sendo admissível a sua utilização quando for o meio mais adequado para a assegurar a tutela jurisdicional efectiva.

G. O Acórdão fundamento, por outro lado, e tal como prevê o n.º 3 do artigo 145º do CPPT, defende que este é um meio complementar que só poderá ser utilizado quando os outros meios não assegurem a tutela plena e eficaz de para fazer valer os seus direitos ou interesses legítimos.

H. Assim, enquanto que o Acórdão recorrido sustenta que de acordo com os princípios constitucionais tal meio processual não é excluído pelo facto de haver outro meio processual à disposição, já o Acórdão fundamento ao contrário, faz outra interpretação, dos mesmos princípios, interpretação esta que a RFP, entende ser a mais adequada e que refere que: «(...) não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação de mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do artigo 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados».

I. Em suma, a RFP pugna pela aplicação da interpretação dada pelo Acórdão fundamento à questão de direito, ou seja que “não se pode dizer que, no caso em apreço, a presente acção seja o meio mais adequado para a recorrente assegurar a tutela efectiva do seu direito, já que dispunha de outros meios processuais para obter a condenação da Administração Fiscal e, conseqüentemente, obter o pagamento dos juros agora peticionados”.

J. Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida de acordo com o sentido decisório do Acórdão fundamento.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve dar-se provimento ao presente recurso, devendo ser proferido Acórdão que decida no sentido preconizado no Acórdão fundamento.

**1.2. A A....., S.A., ora Recorrida, apresentou contra-alegações que concluiu da seguinte forma:**

1. Nos presentes autos, discute-se essencialmente a questão de saber se a acção para reconhecimento de um direito em matéria tributável é o meio adequado para pedir a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios na sequência da anulação de acto de liquidação em processo de reclamação graciosa.

2. A questão de direito que subjaz ao presente recurso interposto pela Fazenda Pública com fundamento na oposição de acórdãos circunscreve-se à interpretação e alcance do artigo 145º, 102º n.º 2 e 76º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e o artigo 268º da Constituição da República Portuguesa.

3. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 145º do CPPT, as acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer.

4. A Fazenda Publica vem fundamentar a interposição do presente recurso com o acórdão fundamento que vem pugnar pelo recurso a juízo, para obtenção de juros indemnizatórios “intentando impugnação judicial, quer da decisão da reclamação graciosa (art. 102º, n.º 2 do CPPT), quer do subsequente recurso hierárquico (art. 76º do mesmo diploma legal), sendo a decisão deste “passível de recurso contencioso (acção administrativa especial), salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”, bem como pedir a execução da sentença anulatória proferida no processo de impugnação judicial ou na acção administrativa especial e requerer, então, que a Administração fosse condenada a pagar os referidos juros, mas também não o fez”.

5. Face à fundamentação apresentada considera a ora Recorrida que se verifica um manifesto lapso quanto aos referidos normativos ao caso sub judice e nessa medida alargados os meios processuais considerados “adequados” para assegurar o direito a juros indemnizatórios quando os mesmos apenas serão aplicáveis **em caso de indeferimento total ou parcial da Reclamação Graciosa**, o que não se verifica no caso vertente.

6. Adicionalmente, nos termos do n.º 1 do artigo 43º da Lei Geral Tributária (LGT) são devidos juros indemnizatórios quando se determine em Reclamação Graciosa que houve erro imputável aos serviços no qual resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

7. Sendo que nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 61º do CPPT, os juros indemnizatórios poderão ser reclamados ou impugnados autonomamente caso o pagamento do tributo seja efectuado após o termo dos prazos gerais de reclamação ou impugnação.

8. Assim, e de acordo com o Acórdão recorrido “por interpretação extensiva pode entender-se a referência a impugnação judicial como abrangendo todos os processos judiciais que têm por objecto a apreciação da legalidade de actos de liquidação, incluindo as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo quando incluam uma apreciação desse tipo e os processos de execução de julgado, que são um complemento dos processos de impugnação” (in Jorge de Sousa, CPPT, 2006, 1, 479 e 480).

9. Em suma, e nos termos do Acórdão recorrido “as acções para reconhecimento de um direito só podem ser propostas nos casos em que tal meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido, de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 145º do CPPT” não exigindo, necessariamente que seja o único meio para assegurar a tutela efectiva do direito do contribuinte.

10. Refira-se que “a referida disposição legal terá de ser interpretada não só literalmente, mas também por apelo aos princípios consignados no art. 268º, n.º 4 da Constituição. E nesse sentido tal meio processual não é excluído pelo facto de haver outro meio processual à disposição, sendo necessário, também, que esse outro meio processual seja idóneo a assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito em causa.”

11. Tanto mais que o referido normativo constitucional ao estabelecer que “É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas” em momento algum refere que o meio mais adequado terá de ser único à disposição do contribuinte.

12. Assim, e verificando-se o reconhecimento pela própria Administração Fiscal, no caso sub judice, que houve erro imputável aos serviços de que resultou o pagamento indevido de IVA e juros, relativamente aos períodos de tributação 01.12T, 02.09T e 03.06T, sempre terá a ora Recorrida direito a juros indemnizatórios nos termos do disposto no artigo 100º da LGT.

13. Constituindo a acção para reconhecimento de direito em matéria tributária meio adequado para o contribuinte assegurar o seu direito.

14. Em face do supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a decisão controvertida no sentido sustentado pelo Acórdão recorrido.

**1.3.** O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que se devia julgar verificada a invocada oposição de acórdãos e de que se devia decidir o recurso no sentido da adesão à tese vertida no acórdão recorrido, argumentando o seguinte:

*«1º É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses (art. 268º nº4 CRP).*

*2º A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstrução da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, a partir do termo do prazo da execução da decisão (art. 100º LGT redacção vigente na data da propositura da acção).*

*3º O pedido de juros indemnizatórios pode ser formulado autonomamente, fora do âmbito dos meios gratuitos ou contenciosos onde foi declarada a anulação do acto tributário indevidamente praticado.*

*4º Como corolário da garantia constitucional do acesso ao direito e aos tribunais, a todo o direito ou interesse protegido em matéria tributária corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo (art.20º n.º 1 CRP; art. 97º nº2 LGT; no processo civil idêntico corolário tem expressão no art. 2º n.º 2 CPC).*

*5º Acolhendo a teoria do alcance médio quanto à abrangência do meio processual controvertido (cf. parecer do Ministério Público fls.130/132), a solução normativa estabelece que as acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido (art.145º nº3 CPPT).*

*6º No caso concreto a acção para reconhecimento de direito ou interesse protegido em matéria tributária é o meio processual mais adequado para obter o pagamento dos juros indemnizatórios, considerando:*

- a ilegitimidade procedimental para apresentação de recurso hierárquico de decisão de deferimento total de reclamação graciosa, onde não foi formulado o pedido de juros indemnizatórios;

- a ilegitimidade processual para dedução de impugnação judicial contra subsequente decisão de indeferimento do recurso hierárquico ou contra a decisão de deferimento da reclamação graciosa, por falta de interesse directo em demandar, em consequência da anulação do acto tributário de liquidação (art.26º n.ºs 1 e 2 CPC);

- a impossibilidade de requerer a execução de julgado, por inexistência de decisão judicial a executar».

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

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

1.º A Autora é uma sociedade que exerce a actividade de promoção e gestão de parques empresariais, a quem cabe a responsabilidade de gestão dos espaços e manutenção das infra-estruturas que integram os parques respectivos, contra o pagamento de uma taxa previamente definida no regulamento de utilização do parque empresarial.

2.º Em 31.03.2004 foi alvo de acção inspectiva externa, de âmbito parcial a IVA e com extensão aos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

3.º No âmbito da referida acção inspectiva, a A.F. qualificou os contratos realizados pela Autora, como actos objectivamente isentos de IVA, nos termos do n.º 30, do art.9º do CIVA.

4.º A Autora, nos exercícios em exame, não renunciou à isenção, e tratou todas as operações realizadas como prestações de serviços, nos termos do art.4º do CIVA.

5.º A Autora deduziu o IVA suportado em todas as operações realizadas a montante.

6.º A A.F. ao qualificar as operações realizadas pela Autora como operações isentas de IVA, concluiu que a Autora nos exercícios económicos em escrutínio deduziu IVA indevidamente.

7.º A A.F. procedeu a correcções à matéria colectável e liquidou adicionalmente IVA e os correspondentes juros compensatórios para os anos de 201, 2002 e 2003 - cfr. docs. 1 a 6, juntos aos autos pela Autora.

8.º Inconformada com a decisão de liquidação, a Autora apresentou junto da Direcção de Finanças do Porto, em 16.11.2005, Reclamação Graciosa dos actos de liquidação - cfr. doc. 7, junto aos autos pela Autora.

9.º A Autora realizou o pagamento do imposto que lhe foi liquidado adicionalmente para os exercícios de 2001, 2002 e 2003, bem como dos respectivos juros de mora - cfr. docs. 1 a 6, juntos aos autos pela Autora, no montante global de 66.984,16 euros.

10.º Em sede de apreciação administrativa a Direcção de Finanças do Porto, proferiu despacho de deferimento total da Reclamação Graciosa, decidindo pela anulabilidade dos actos de liquidação de IVA e juros compensatórios para os exercícios de 2001, 2002 e 2003 - cfr. doc. 8, junto aos autos pela Autora.

11.º Decisão que, teve na sua génese o seguinte fundamento:

*“(...) o parque em causa é considerado uma empresa integrada, incluindo a gestão centralizada, a captação de publicidade, a fiscalização das lojas e até a manutenção das infra-estruturas.*

*Assim sendo, a função económico-social desempenhada pelo parque afasta-se da do contrato de arrendamento comercial e apesar de a lei civil não tutelar os estabelecimentos comerciais incompletos, os contratos celebrados devem ser qualificados como atípicos e inominados.*

*O conjunto de obrigações a que fica sujeita a entidade gestora, significa que ela desenvolve uma actividade empresarial que traduz no conjunto de serviços prestados pela gestora aos lojistas e à proprietária e que incluem a própria concepção do parque.*

*Não pode, pois considerar-se o contrato em causa como um contrato misto, onde se inclui o de arrendamento, pois este é meramente instrumental à actividade empresarial, perdendo autonomia e as suas características típicas.*

*Do exposto decorre que os contratos em causa não constituem uma transferência onerosa de estabelecimento comercial, mas sim um contrato atípico e inominado.*

*Assim sendo, estamos perante uma prestação de serviços, como tal definida pelo art. 4º do CIVA e portanto perante uma operação tributável não abrangida pela isenção prevista no art.9º, n.º 30 CIVA.”*

12.º Assim, e, tendo por substrato a decisão de anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, a Direcção de Serviços de Cobrança da DGCI, em 21.07.2007, procedeu à notificação à Autora, dando-lhe conhecimento de que por ter havido erro imputável aos serviços, foram anuladas as liquidações de IVA respeitantes aos anos de 2001, 2002 e 2003 - cfr. docs. 9, 10 e 11, juntos aos autos pela Autora.

13.º O que originou, na Direcção Geral do Tesouro, a emissão de dois cheques pelo valor correspondente ao montante pago pela Autora a título de IVA e Juros Compensatórios.

14.º Foram emitidos à ordem da Autora, os seguintes cheques:

– cheque n.º 8884047006, datado de 24.03.2008, no valor de 62.752,47 euros, sacado sobre a conta n.º 00000000673 - cfr.doc.12;



– cheque n.º 1184047009, datado de 24.03.2008, no valor de 4.531,69 euros, sacado sobre a conta n.º00000000674 - cfr. doc. 13.

3. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 17 de Outubro de 2012, no processo n.º 295/12 (**acórdão recorrido**) com o acórdão que a mesma Secção proferiu em 17 de Outubro de 2007, no processo n.º 369/07 (**acórdão fundamento**), sendo que, tal como invocado pela Recorrente, a **questão fundamental de direito** sobre a qual existirá oposição de soluções se circunscreve à interpretação dada aos arts. 145º, 102º n.º 2, e 76º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e art. 268º da Constituição da República Portuguesa (CRP), uma vez que em ambos os acórdãos estava em causa saber se o contribuinte pode utilizar a acção para o reconhecimento de um direito, prevista no art. 145º do CPPT, para obter a condenação da Administração Tributária (AT) ao pagamento de juros indemnizatórios na sequência de decisão de deferimento total de reclamação graciosa deduzida contra acto de liquidação de imposto mas onde não fora formulado esse pedido de juros indemnizatórios.

Importa, desde logo, apreciar se ocorre ou não a invocada oposição de acórdãos, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão numerosa, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recorrer de reapreciar a questão.

Está em causa um recurso interposto em acção para reconhecimento de um direito instaurada em 10/07/2008, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, n.º 1, alínea b), desse diploma legal, 152º, n.º 1, alínea a), do CPTA e 284º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

- que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

E como também tem sido repetidamente dito pelo Pleno desta Secção, relativamente à caracterização da *questão fundamental de direito* sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA para detectar essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe situações de facto substancialmente idênticas – identidade que não implica, porém, uma total semelhança dos factos, mas apenas a sua subsunção às mesmas normas legais;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica – que ocorre sempre que eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, soluções opostas e que tal oposição decorra de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

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

Como se viu, o presente recurso tem por base a oposição entre dois acórdãos onde a questão que se colocava era a de saber se a **acção para reconhecimento de um direito** constituía meio processual adequado para pedir o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios face ao integral deferimento de reclamação graciosa onde o contribuinte pedira (e obtivera) a anulação de acto de liquidação de imposto, mas onde não formulara qualquer pedido relativamente esses juros, razão por que a decisão nada declarara quanto a essa matéria.

No acórdão fundamento julgou-se que a possibilidade de utilizar a acção para reconhecimento de um direito ainda não reconhecido estava condicionada, por força da regra da complementaridade ínsita no art. 145º do CPPT, à inexistência de outro meio processual que permitisse assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos. «*Assim, à face do preceituado no n.º 3 do art. 145º, só quando por estes meios não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

E também no acórdão recorrido se julgou que a acção para reconhecimento de um direito, previsto no art. 145º do CPPT, assume um carácter complementar dos restantes meios contenciosos previstos no contencioso tributário, só sendo admissível a sua utilização quando for o meio mais adequado para assegurar a tutela jurisdicional efectiva. Como aí se deixou dito, este entendimento está em sintonia e respeita a jurisprudência reiterada deste ST, como se pode ver, entre outros, nos acórdãos de 11/02/02, 12/03/03, 18/06/03, 24/04/04, 28/03/07 e 21/10/2009, nos recursos n.ºs 1515, 1907, 524/03, 1708/03 e 41/07, 0291/09 respectivamente.

Para o efeito, explicou-se que tal é «o que decorre, aliás, do disposto no n.º 3 do art. 145º do CPPT ao estatuir que “As acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido.” Dessa forma se vê adoptada o que tem vindo a ser designado por teoria do alcance médio - cfr., a este propósito Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, a fls. 1017 e Vieira de Andrade, in “A Justiça Administrativa”, Lições, 3ª edição, a fls. 140, citado no parecer do Ministério Público.

Como afirma o primeiro desses autores, ob. cit., “a possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, está condicionada à inexistência de outro meios contenciosos que permita assegurar eficazmente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos.

Assim, à face do preceituado no n.º 3 do artigo 145º, só quando por este meio não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção como meio para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária.».

Daqui decorre, desde logo, que os acórdãos em confronto adoptaram precisamente a mesma interpretação do art. 145º do CPPT, não se detectando, assim, oposição quanto a esta questão fundamental de direito.

A divergência reside, porém, na questão relativa à existência ou inexistência de outro meio contencioso que permitisse ainda assegurar eficazmente o reconhecimento dos referidos juros indemnizatórios e que, em face do aludido carácter complementar da acção para o reconhecimento de um direito, fosse impeditivo do recurso a esta acção.

Ora, enquanto o **acórdão fundamento** entendeu que esse meio existia e que seria «a impugnação judicial, quer da decisão da reclamação graciosa (artº 102º, n.º 2, do CPPT), quer do subsequente recurso hierárquico (artº 76º do mesmo diploma legal), sendo a decisão deste passível de recurso contencioso (acção administrativa especial), salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto, bem como pedir a execução da sentença anulatória proferida nesse processo de impugnação judicial ou na acção administrativa especial e requerer, então, que a Administração fosse condenada a pagar os referidos juros», já o **acórdão recorrido** entendeu que «Não obstante o teor do acórdão de 17/10/2007 tirado no recurso 0369/07 (...), não concordamos com a sua argumentação pois é exacto, como afirma o Mº Pº junto deste STA, que não faz sentido falar-se em dedução por parte da recorrida de recurso hierárquico ou impugnação de uma decisão que lhe foi favorável (o deferimento da sua reclamação graciosa quer quanto ao imposto pago quer quanto aos juros compensatórios) ou falar-se em execução de julgado quando inexistente decisão judicial exequenda», razão porque julgou ser aceitável que nestas circunstâncias a acção para reconhecimento de direito legítimo em matéria tributária constituísse o meio processual adequado à tutela da pretensão do autor.

Como assim, afigura-se-nos que, relativamente a esta segunda questão, existe a invocada oposição de acórdãos, por ambos assentarem em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e estar em causa a mesma questão de direito – saber se no caso de ter sido deferida reclamação graciosa e anulada a liquidação do imposto nesse procedimento administrativo (onde não fora pedida a condenação da administração ao pagamento de juros indemnizatórios), o interessado está impedido de utilizar a acção prevista no art. 145º do CPPT para obter o reconhecimento do direito a esses juros em virtude de ter ao seu alcance a via da impugnação judicial da decisão proferida na reclamação e subsequente execução da sentença que nesta impugnação venha a ser proferida, ou a via do recurso hierárquico da decisão proferida na reclamação e subsequente faculdade de interposição de acção administrativa especial e de execução da sentença que nesta acção judicial venha a ser proferida.

Com efeito, relativamente a esta questão foi perfilhada solução oposta em cada um dos dois arestos, por decisões expressas e antagónicas, pelo que se impõe agora decidir qual a solução que se deve considerar de harmonia com a ordem jurídica - se a do acórdão fundamento, reclamada pela recorrente; se a do acórdão recorrido.

E, avançando na decisão, logo diremos que estamos convictos da justeza da argumentação que fez vencimento no acórdão recorrido, argumentação que, aliás, o Ministério Público tão bem analisou no douto parecer acima transcrito.

É que, tendo sido deferida, na íntegra, a reclamação graciosa onde fora pedida a anulação da liquidação do imposto, com a consequente anulação total dessa liquidação e restituição do imposto pago, e não tendo aí sido formulado qualquer pedido de condenação da administração tributária ao pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, não se vislumbra como poderia este ter legitimidade para atacar essa decisão, seja em sede de recurso hierárquico, seja em sede de recurso contencioso.

Como muito bem refere o Ministério Público, verificar-se-ia a *ilegitimidade procedimental* para apresentação de recurso hierárquico de decisão de deferimento total de reclamação graciosa, onde não foi formulado o pedido de juros indemnizatórios; e verificar-se-ia a *ilegitimidade processual* para dedução de impugnação judicial contra subsequente decisão de indeferimento do recurso hierárquico ou

contra a decisão de deferimento da reclamação graciosa, por falta de interesse directo em demandar, em consequência da anulação do acto tributário de liquidação (art.26º n.ºs 1 e 2 CPC).

Com efeito, não faz sentido falar na obrigação de dedução, por parte do contribuinte reclamante, de recurso hierárquico ou de recurso contencioso de uma decisão que lhe foi inteiramente favorável (o deferimento da sua reclamação graciosa quanto ao imposto pago), sabido que a impugnação das decisões administrativas ou judiciais tem de satisfazer um interesse da parte prejudicada, que assim pode manifestar o seu inconformismo em relação à pretensão formulada e obter a correcção de uma decisão que lhe foi desfavorável. A faculdade de impugnação/recurso é uma consequência da possibilidade de reacção dos particulares contra os actos públicos que ofendem os seus interesses e, no caso, a decisão proferida na reclamação, tendo apreciado e atendido à causa de pedir invocada, deferindo totalmente a pretensão anulatória formulada, não era passível de qualquer censura para efeitos de recurso administrativo ou contencioso.

Deste modo, e sabido que a legitimidade deve ser aferida e determinada pela *utilidade* ou *prejuízo* que da procedência ou improcedência da acção possa derivar para as partes, face aos termos em que o autor configura o direito invocado e a posição que as partes, considerando o pedido e a causa de pedir, assumem na relação jurídica controvertida, tal como a apresenta o autor (art. 26º do CPC), nunca disporia o reclamante de legitimidade ou interesse processual directo <sup>(1)</sup> para recorrer (administrativa ou contenciosamente) da decisão proferida nessa reclamação, recurso que, assim, estaria votado ao insucesso por falta de um pressuposto processual.

Em suma, *in casu*, parece óbvio que da decisão proferida na reclamação nenhum prejuízo advém para a reclamante; essa decisão é-lhe inteiramente favorável, uma vez que atendeu totalmente à pretensão que expressou na respectiva petição de reclamação. Razão por que acolhemos a fundamentação constante do acórdão recorrido no sentido de que é inaceitável defender a obrigação de dedução, por parte do contribuinte, de recurso administrativo ou contencioso de decisão administrativa que lhe foi inteiramente favorável, até porque na alegação da recorrente não foram aduzidas razões legais que infirmem decisivamente essa fundamentação.

E porque não há que cuidar, neste recurso por oposição de acórdãos, da correcção do julgado em função da eventual existência, no actual quadro jurídico, da possibilidade de o contribuinte lançar mão do processo de execução do julgado para obter a cumprimento judicial de actos administrativos não impugnáveis e aí pedir directamente o pagamento de juros indemnizatórios, já que não é essa a questão fundamental de direito colocada neste recurso e que obteve decisões opostas (questão que, prendendo-se com a interpretação do art. 157 n.º 3 do CPTA, os acórdãos em confronto nem sequer equacionaram), resta-nos acolher a solução adoptada no acórdão recorrido e negar provimento ao presente recurso.

4. Face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 16 de Outubro de 2013. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* (voto a decisão, revendo anterior posição).

<sup>(1)</sup> O interesse directo é o requisito essencial da legitimidade, conforme decorre do preceituado no artigo 26.º do CPC.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.*

### Sumário:

*No recurso por oposição de acórdãos, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não relevando, para a existência de oposição, conclusão implícita ou mera consideração colateral que possa retirar-se da decisão.*

*Se não se verifica identidade substancial das situações fácticas em confronto, nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos desse recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.*

Processo n.º 339/12-50.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: A..., L.<sup>da</sup>  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

#### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre, por oposição de acórdãos, do aresto proferido em 30/5/2013 (a fls. 238 a 255 dos presentes autos), pela Secção de Contencioso Tributário deste STA, em que se concedeu parcial provimento a um recurso que a mesma recorrente interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, a qual, por sua vez, julgara parcialmente procedente a oposição deduzida por A....., Lda., contra a execução fiscal para cobrança de dívidas de IVA e IRC dos exercícios de 1998 a 2001.

Invoca existência de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido no STA, em 12/5/2010, no proc. n.º 0130/10.

1.2. Admitido o recurso a recorrente apresentou nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 286-289).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 299) considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

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

A. Entre os dois Acórdãos em questão, o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento do STA, **proferido em 12/05/2010, no Proc. n.º 0130/10**, tendo por base situações fácticas idênticas e relativamente à mesma questão fundamental de direito foram tomadas decisões opostas.

B. A ora recorrente em cumprimento do despacho notificado circunscreveu a oposição, no que se refere à matéria de facto, à parte constante do ponto 6.4. do acórdão recorrido, que diz: «Cabe, finalmente, apreciar as dívidas dos processos n.ºs. 3123011028189 (referente a IVA do 4º trimestre de 1999), 3123200201512536 (relativo a IVA de 2000) e 3123200401009605 (referente a IVA do exercício de 2001).»

C. **No que se refere à identidade de situações de facto**, verifica-se que, em ambos os arestos, o fundamento e o recorrido esteve em causa a notificação de liquidações para a morada fiscal dos sujeitos passivos, sem que tivesse sido feita qualquer alteração de domicílio fiscal, naquele período em causa. E em ambos os casos, os avisos de recepção das cartas expedidas vieram devolvidas com a menção “não atendeu” ou “não reclamado”, em suma, sem indicação do motivo pelo qual não foi entregue.

D. Relativamente **à identidade da questão de direito**, esta circunscreve-se à interpretação dada ao art. 39º n.º 5 do CPPT. Pelo que, em ambos os Acórdãos, recorrido e fundamento, está em causa o funcionamento ou não da presunção legal do referido artigo, nos casos em que a carta é devolvida sem a menção do motivo pelo qual não foi entregue.

E. Os Acórdãos em causa decidiram diferentemente tal questão de direito, e enquanto que o Acórdão fundamento, decide, que compete aos destinatários a prova de que tais avisos não lhe foram facultados, no acórdão recorrido sustenta-se que é a Administração Tributária que tem de provar que o aviso foi colocado na caixa de correio da oponente, não valendo a presunção do n.º 5 do art. 39º do CPPT.

F. Ora, os dois Acórdãos decidiram em sentidos opostos, pugnando a RFP que o Acórdão fundamento fez uma correcta interpretação e aplicação do artigo 39º n.º 5 do CPPT, devendo ser essa a acolhida para uniformização de jurisprudência.

G. Assim, deve ser entendido que, que quando as cartas são devolvidas apenas com a menção de que não foi reclamada, deve funcionar a presunção de notificação decorrente dos n.ºs. 5 e 6 do artigo 39º do CPPT.

H. É que, de acordo com o Regulamento dos Correios, quando nas cartas consta a menção de “não reclamada” isso pressupõe que no domicílio do notificando foram deixados avisos a informar que as cartas poderiam ser levantadas.

I. Ora, se essa presunção não é elidida pela Recorrida, nem a mesma comprovou que tenha alterado o seu domicílio fiscal ou tenha sido invocado justo impedimento para o não levantamento verificado, deve considerar-se válida a presunção de notificação, não se verificando assim a caducidade da liquidação.

J. Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida de acordo com o sentido decisório do Acórdão fundamento.

Termina pedindo o provimento do recurso e que se profira acórdão que decida no sentido precognizado no acórdão fundamento.

1.5. No seguimento destas alegações não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. O MP emite Parecer no qual se pronuncia no sentido da inexistência de oposição de julgados, nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vem syndicar o acórdão do STA, exarado a fls. 238/255, em 30 de Maio de 2012, no segmento em que julgou improcedente recurso jurisdicional interposto de decisão do TT de Lisboa, no entendimento de que a recorrida não foi notificada das liquidações dentro do prazo de caducidade, uma vez que não funciona a presunção de notificação estatuída no artigo 39º/5 do CPPT.

O recorrente alegou, em 1º grau, no sentido de evidenciar a oposição do acórdão recorrido com o acórdão fundamento (acórdão do STA, de 2010.05.12 - P.0130/11), nos termos de fls. 286/7289, que aqui se dão por inteiramente reproduzidos para todos os feitos legais.

Alegou, ainda, em 2º grau (de fundo), tendo concluído nos termos de fls. 320/322, que aqui, também, se dão por reproduzidos para todos os feitos legais.

A recorrida não contra-alegou.

São requisitos do prosseguimento do recurso por oposição de julgados:

**1. Identidade de situações fácticas;**

2. Trânsito em julgado do acórdão fundamento;

3. Quadro legislativo substancialmente idêntico;

4. Acórdãos proferidos em processo diferentes ou incidentes diferentes do mesmo processo.

5. Necessidade de decisões opostas expressas. ((1) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2007, II volume, página 808/812, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.)

6. A decisão recorrida não estar em sintonia com a jurisprudência mais recente consolidada do STA.

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinada solução. ((2) Acórdãos do PLENO da SCT- STA, de 1992.06.19 e 2005.05.18, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente.)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma totalidade identidade de factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais. ((3) Obra citada, página 809 e acórdão do STJ de 1995.04.26 proferido no recurso n.º 87156.)

A oposição de soluções exige, ainda, pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta. ((4) Acórdão do PLENO SCT-STA, de 2009.05.06, proferido no recurso n.º 617/08.)

A nosso ver não se verifica, à evidência, o referido 1º requisito de prosseguimento do recurso por oposição de julgados, uma vez que **inexiste identidade de situações fácticas**.

De facto, **no acórdão fundamento**, tendo em vista a notificação da liquidação do tributo **foram remetidas, para o domicílio dos sujeitos passivos duas cartas registadas com aviso de recepção, tendo ambas sido devolvidas com a menção de “não reclamadas”**.

Daí que se tenha decidido que ocorrem os pressupostos de presunção de notificação, nos termos do estatuído no artigo 39º/5/6 do CPPT.

No acórdão recorrido, conforme ponto 6.4, num caso (IVA 4º T. 1999) só foi remetida carta registada, devolvida sem menção dos motivos da devolução e uma carta registada com a menção de “não reclamada”; num outro (IVA 2000) só foi enviada uma carta registada com A/R, que foi devolvida com a menção de “não atendeu” e no terceiro caso (IVA 2001) só foi enviada uma carta registada que foi devolvida com a menção de “não atendeu”.

Daí que, não se verificando os pressupostos de presunção de notificação, nos termos do disposto no artigo 39º/5/6 do CPPT, decidiu-se que o sujeito passivo não se presume notificado da liquidação do tributo.

Portanto, perante situações fácticas distintas, a decisão de direito teria de ser diferente.

De facto, nos termos do estatuído no artigo 39º/5 do CPPT, a notificação presume-se feita se a carta não tiver sido recebida por recusa ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal.

«Na segunda situação, pressupõe-se que foi feita qualquer comunicação ao destinatário para levantar a carta registada, pois só fornecendo-lhe a possibilidade de ter conhecimento de que ela se encontra depositada nos serviços postais, pode exigir-se que ele a vá levantar.

Nesta perspectiva, o funcionamento da presunção referida dependerá, cumulativamente, de

- ter sido deixado um aviso na residência do destinatário conhecida da administração tributária de que a carta com a notificação podia ser levantada;

- não se comprovar que, entretanto, o contribuinte comunicara à administração tributária a alteração da sua residência». ((5) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª edição 2011, volume 1, página 386, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.)

Ora, no acórdão recorrido parece certo que não se verificam todos os requisitos da presunção de notificação das liquidações.

**De facto, em nenhuma das situações foi respeitado o prazo de 15 dias entre a devolução da primeira carta e a remessa da segunda e em nenhuma das situações foram remetidas à recorrida**

**duas missivas registadas com A/R em que ambas tivessem sido devolvidas com a menção de “re-cusadas” “não reclamadas”.**

**Termos em que deve ser julgar-se por não verificada a oposição de acórdãos e, consequentemente, julgar-se findo o recurso.»**

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos já constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

1ª). Em 15 de abril de 1999, deu entrada no 6º bairro Fiscal de Lisboa a certidão de dívida com o n.º 9931230019 referente a dívida de IVA do 3º trimestre de 1998, no valor de EUR 1.575,74 e respetivos juros compensatórios no valor de EUR 52,71 (cfr. carimbo certidão de dívida a fls. 3 do PEF).

2ª). A certidão de dívida n.º 9931230019 deu origem ao processo de execução fiscal n.º 3123991014781, instaurado pelo serviço de finanças de Lisboa 6 em 15 de abril de 1999 contra “A..... Ld.” (cfr. autuação e certidão de dívida a fls. 2-3 do PEF).

3ª). No processo de execução fiscal n.º 3123991014781 foi lavrada cota a indicar que em 2 de junho de 1999, foi enviado à oponente aviso postal sob o n.º de registo 20886, destinado a dar-lhe conhecimento da instauração do processo de execução, resultando do respetivo comprovativo de remessa que o mesmo foi devolvido ao 6º bairro fiscal de Lisboa assinado, mas sem que no mesmo tenha sido aposta data de receção (cfr. cota aposta a fls. 3 verso do PEF).

4ª). Em 16 de junho de 1999, deu entrada no 6º bairro fiscal de Lisboa a certidão de dívida com o n.º 990068863, referente a dívida de IVA do 4º trimestre de 1998, no valor de EUR 1.291,79 (cfr. carimbo apostado na certidão de dívida a fls. 59 do PEF).

5ª). A certidão de dívida n.º 990068863 deu origem ao processo de execução fiscal n.º 3123991018264 (cfr. certidão de dívida a fls. 59 do PEF).

6ª). No processo de execução fiscal n.º 3123991018264, foi lavrada cota informando que em 8 de julho de 1999, foi enviado à ora oponente aviso postal sob mero registo, com o n.º de registo 25393, destinado a dar-lhe conhecimento da instauração do processo de execução, cujo comprovativo foi devolvido ao 6º Bairro fiscal de Lisboa assinado, encontrando-se aposta data de receção ilegível (cf. cota, e cópia do talão de aceitação de registo dos CTT a fls. 59 verso do PEF).

7ª). Em 27 de setembro de 1999, deu entrada no 6º bairro fiscal de Lisboa, a certidão de dívida com o n.º 990176715, referente a dívida de IVA do 1º trimestre de 1999, no valor de EUR 1.462,93 (cf. carimbo apostado na certidão de dívida fls. 60 do PEF).

8ª). A certidão de dívida n.º 990176715 deu origem ao processo de execução fiscal n.º 3123991022482 (cfr. certidão de dívida a fls. 60 do PEF).

9ª). No processo de execução fiscal n.º 3123991022482, foi lavrada cota informando que em 8 de novembro de 1999 foi enviado à ora oponente aviso postal com o n.º de registo 37754 destinado a dar-lhe conhecimento da instauração do processo de execução, resultando do respetivo comprovativo de remessa que o mesmo foi devolvido ao 6º bairro fiscal de Lisboa não assinado, com a menção aposta no envelope de envio de “*não reclamado*” (cfr. cota cópia do talão de registo e envelope a fls. 60 verso e 61 do PEF).

10ª). Em 13 de dezembro de 1999, deu entrada no 6º bairro fiscal de Lisboa a certidão de dívida com o n.º 990220996, referente a dívida de IVA do 2º trimestre de 1999, no valor de EUR 1.707,37 (cfr. carimbo apostado na certidão de dívida a fls. 62 do PEF).

11ª). A certidão de dívida n.º 99022096 deu origem ao processo de execução fiscal n.º 3123991027662 (cfr. certidão de dívida a fls. 62 do PEF).

12ª). No processo de execução fiscal n.º 3123991027662 foi lavrada cota informando que em 5 de janeiro de 2000 foi enviado à oponente aviso postal com o n.º de registo 665, destinado a dar-lhe conhecimento da instauração do processo de execução, resultando do respetivo comprovativo de remessa que o mesmo foi devolvido ao 6º bairro fiscal de Lisboa não assinado com a menção aposta no envelope de envio de “*não reclamado*” (cfr. cota, talão de aceitação de registo dos CTT e envelope a fls. 62 verso e 63 do PEF).

13ª). Em 21 de março de 2000, deu entrada no 6º bairro fiscal de Lisboa, a certidão de dívida com o n.º 36736, referente a dívida de IVA do 3º trimestre de 1999, no valor de EUR 1.266,83 (cfr. carimbo apostado na certidão de dívida a fls. 64 do PEF)

14ª). A certidão de n.º 36736 deu origem ao processo de execução fiscal n.º 3123001013416 (cfr. certidão de dívida a fls. 64 do PEF).

15ª). Em 16 de maio de 2000, foi enviado à ora oponente aviso postal sob mero registo com o n.º 16027, destinado a dar-lhe conhecimento da instauração do processo de execução n.º 3123001013416, cujo comprovativo de remessa foi devolvido ao 6º bairro fiscal de Lisboa não assinado, encontrando-se aposta no envelope de envio devolvido a menção de “*não reclamado*” (cfr. cota e talão dos CTT a fls. 62 verso e envelope a fls. 63 do PEF).

16º). Em 3 de agosto de 2000, foi instaurado pelo 6º bairro fiscal de Lisboa o processo de execução fiscal n.º 3123001020935, com base nas certidões de dívida n.º 0387 e 0388, datadas de 13 de julho de 2000, para cobrança coerciva de coimas fiscais e respetivas custas no valor total de EUR 718,25, por entrega dentro do prazo da declaração periódica de IVA relativa ao 3.º e 4.º trimestre de 1998 sem o respetivo meio de pagamento (cfr. autuação e certidões de dívida a fls. 67 a 69 do PEF apenso).

17º). No processo de execução fiscal n.º 3123001020935, foi enviado à oponente aviso postal registado destinado a dar-lhe conhecimento da instauração do processo executivo, tendo o envelope de remessa sido devolvido ao 6º bairro fiscal de Lisboa com a menção de “*não reclamado*” (cfr. talão de aceitação dos CTT e envelope a fls. 68 verso e 70 do PEF).

18º). Em 29 de outubro de 2000, foi enviado à oponente o documento de cobrança n.º 00152 00286528 07, destinado a dar-lhe conhecimento do ato de liquidação oficiosa com o n.º 00286528, relativo a IVA do 4º trimestre de 1999, no valor de EUR 374,10, com data limite de pagamento de 27 de abril de 2001, através de carta registada sob o n.º de registo 209010, tendo o mesmo sido devolvido não assinado ao 6º bairro fiscal de Lisboa (cfr. documento de cobrança a fls. 93 dos autos).

19º) Em janeiro de 2001, foi enviado à oponente o ofício n.º 726 através de carta registada com aviso de receção, do qual consta o seguinte (cfr. ofício a fls. 94 dos autos):

*“Fica V. Exa. notificado nos termos do n.º 5 do artº 39º do CPP Tributário para até 27/4/2001, efetuar o pagamento voluntário da liquidação oficiosa de IVA, do ano de 1999, período 9912T (...)”.*

20º). O ofício n.º 726 melhor identificado no ponto anterior foi devolvido ao serviço de finanças Lisboa 6 com a menção de “*não reclamado*” e dois carimbos dos CTT com data de 17 de janeiro de 2001 e 20 de janeiro de 2001 (cfr. fls. 94 verso do PEF).

21º). Em 15 de janeiro de 2001, foi instaurado pelo 6º bairro fiscal de Lisboa o processo de execução fiscal n.º 3123011001825, com base nas certidões de dívida n.º 0924 e 0925, datadas de 22 de dezembro de 2000, para cobrança coerciva de coimas fiscais e respetivas custas no valor total de EUR 718,27, por entrega dentro do prazo da declaração periódica de IVA relativa ao 1º trimestre de 1999, sem o respetivo meio de pagamento (cfr. autuação e certidões de dívida a fls. 71 e 72 do PEF).

22º). Em 13 de março de 2001, foi enviado à oponente o ofício n.º 3654 destinado a dar-lhe conhecimento da instauração do processo de execução n.º 3123011001825, através de carta registada sob o n.º de registo RR 1063 39112 PT, tendo o envelope sido devolvido ao 6º bairro fiscal de Lisboa, com a menção de “*não reclamado*” e carimbo dos CTT com data de 23 de março de 2001 (cfr. fls. 73 e 74 do PEF).

23º). Em 13 de julho de 2001, foi instaurado pelo serviço de finanças de Lisboa 6 o processo de execução fiscal n.º 3123011021192, com base na certidão de dívida n.º 0731, datada de 12 de julho de 2001, para cobrança coerciva de coima fiscal e respetivas custas no valor total de EUR 294,29, por entrega dentro do prazo da declaração periódica de IVA relativa ao 3º trimestre de 1999, sem o respetivo meio de pagamento (cfr. autuação e certidão de dívida a fls. 75 e 76 do PEF).

24º). Em 12 de setembro de 2001, foi instaurado pelo serviço de finanças Lisboa 6 o processo de execução fiscal n.º 3123011028189, referente a IVA do 4º trimestre de 1999, no valor de EUR 374,10 (cfr. autuação e certidão de dívida a fls. 77 e 78 do PEF).

25º). Em 2 de março de 2002, foi enviada à oponente através de carta registada com aviso de receção sob o n.º 20022044, o documento de cobrança n.º 026720213882707, destinado a dar-lhe conhecimento do ato de liquidação oficiosa do IVA do exercício de 2000, com o n.º de registo 02138827, no valor de EUR 1.5577,80 (cfr. documento de cobrança e aviso de receção a fls. 97 e 99 dos autos).

26º). O aviso de receção n.º 20022044 foi devolvido não assinado e no envelope foi aposta a menção “*não atendeu*” e carimbo com data de 28 de março de 2002 (cfr. fls. 97 verso dos autos).

27º). Em 1 de abril de 2002, foi instaurado pelo serviço de finanças Lisboa 6 o processo de execução fiscal n.º 3123021009672, com base na certidão de dívida 0228 de 28 de fevereiro de 2002, referente a coima fiscal e respetivas custas, no valor total de EUR 106,35, por falta de entrega da declaração periódica de IVA relativa ao 4º trimestre de 1999 (cfr. autuação e certidão de dívida a fls. 80 e 81 do PEF apenso).

28º). Em 8 de agosto de 2002, o chefe do serviço de finanças Lisboa 6 assinou o ofício n.º 9592, do qual consta o seguinte (cfr. ofício a fls. 100 dos autos):

*Fica V. Ex.a por este meio notificado para, no prazo constante do documento de cobrança que se anexa e fica a fazer parte integrante desta notificação, pagar a liquidação a que ela diz respeito. (...) Esta notificação é feita em cumprimento do disposto no art.º 39.º n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (...).*

29º). Em setembro de 2002, foi enviado à oponente o documento de cobrança com o n.º 2001 8310031407, através de carta registada com aviso de receção sob o n.º de registo RY 135888213 PT, destinado a dar-lhe conhecimento do ato de liquidação oficiosa n.º 8310031407, relativo a IRC do exercício de 1998 datado de 13 de setembro de 2002, no valor de EUR 8.105,20, que veio devolvido com a menção de “*não reclamado*” e carimbo dos CTT de 6 de novembro de 2002 (cfr. documento de cobrança a fls. 71 e 72 dos autos).

30º). O serviço de finanças de Lisboa 6 elaborou o ofício n.º 15509, dirigido a B..... na qualidade de sócia-gerente da oponente, do qual consta o seguinte (cfr. ofício a fls. 67 dos autos):

*Fica V. Ex.a notificado nos termos do n.º 5 do artº 39.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário para, até 2002/10/30, efetuar na Tesouraria de Finanças de Lisboa 6, mediante Documento de Cobrança a solicitar neste serviço de finanças de Lisboa 6 o pagamento de €8.105,20, proveniente de Liquidação Oficiosa de IRC, do exercício de 1998 (...)*

31º). O ofício n.º 15509 foi enviado à oponente através de carta registada com aviso de receção sob o n.º de registo RS 1610 6619 8 PT, que foi devolvido ao serviço de finanças Lisboa 6 assinado encontrando-se aposto carimbo de 27 de novembro de 2002 (cfr. aviso de receção a fls. 68 dos autos).

32º). Em 9 de novembro de 2002, foi instaurado pelo serviço de finanças Lisboa 6 o processo de execução fiscal n.º 3123200201512536, para cobrança coerciva do IVA do exercício de 2000, no valor de EUR 1.577,80 (cfr. autuação e certidão de dívida a fls. 83 e 84 do PEF).

33º). Em 12 de fevereiro de 2003, foi enviado à oponente o ofício n.º 1984, através de carta sob o n.º de registo RR 7092 4566 2PT, destinado a dar-lhe conhecimento do processo referido n.º 3123200201512536 cujo envelope foi devolvido ao Serviço de Finanças Lisboa 6 com a menção de “*não reclamado*” (cfr. fls. 85 e 87 do PEF)

34º). Em 6 de junho de 2003, foi instaurado, pelo serviço de finanças Lisboa 6 o processo de execução fiscal n.º 3123200301006614, para cobrança coerciva de IRC do exercício de 1998 e respetivas custas no valor de EUR 8.105,20 (cfr. autuação e certidão de dívida a fls. 88 e 89 do PEF apenso).

35º). Em junho de 2003, foi enviado à oponente, através de carta registada sob o n.º de registo RY092783655PT, o documento de cobrança n.º 036 020 319 198 107, destinado a dar-lhe conhecimento do ato de liquidação oficiosa do IVA relativo ao exercício de 2001, com o n.º 03191981, no valor de EUR 1.496,40, que foi devolvido ao serviço de finanças Lisboa 6, com a menção de que o destinatário “*não atendeu*”, encontrando-se manuscrita a data de 16 de junho de 2003 (cfr. documento de cobrança a fls. 96 verso dos autos).

36º). Em agosto de 2003, foi enviado à oponente o documento de cobrança n.º 2003 8310014694, através de carta registada com aviso de receção, sob o n.º de registo RY17450945PT, destinado a dar-lhe conhecimento do ato de liquidação oficiosa de IRC do exercício de 1999, praticado em 2003-08-08, no valor de EUR 8105,20, que veio devolvido com a menção de “*não reclamado*” (cfr. documento de cobrança a fls. 76 dos autos).

37º). Em 1 de julho de 2003, foi enviado à oponente ofício, através de carta sob mero registo como n.º RR 7098 9097 0 PT, destinado a dar-lhe conhecimento do processo de execução n.º 3123200301006614, cujo envelope foi devolvido ao serviço de finanças Lisboa 6 com a menção de “*não reclamado*” (cf. talão de aceitação e envelope a fls. 90 verso e 91 do PEF).

38º). Em 23 de julho de 2003, o chefe do serviço de finanças de Lisboa 6 assinou o ofício n.º 6358, datado de 23 de julho de 2003, tendo por assunto “*liquidação oficiosa do IVA de 2001*” e dirigido à ora oponente, do qual consta (cfr. ofício a fls. 95 dos autos):

*Fica V. Ex.a notificado nos termos do n.º 5 do artigo 39º do CPP Tributário para, até 2002/11/28, efetuar o pagamento voluntário da liquidação oficiosa do IVA do ano de 2001 (...).*

39º) Em 25 de setembro de 2003, foi elaborado o ofício n.º 8846 dirigido a B..... na qualidade de gerente da oponente, tendo por assunto “*IRC/1999 – Liquidação Oficiosa*”, do qual consta o seguinte (cfr. ofício a fls. 73 dos autos):

*Fica V. Ex.a notificado nos termos do n.º 5 do artigo 39º do Código de Procedimento e de Processo Tributário para, até 2003.10.26, efetuar (...) o pagamento de €8.150,20 proveniente da liquidação oficiosa de IRC do exercício de 1999 (...).*

40º) O ofício n.º 8846 melhor identificado no ponto anterior foi enviado para a sede da oponente através de carta registada sob o n.º de registo RS 3804 5758 5 PT com aviso de receção, que foi devolvido assinado sem que no A/R tenha sido aposto n.º do documento de identificação de quem o assinou (cfr. aviso de receção a fls. 74 dos autos).

41º). Em 14 de novembro de 2003, foi instaurado, pelo serviço de finanças Lisboa 6 o processo de execução fiscal n.º 31232003010022474, com base na certidão de dívida n.º 0490 de 16 de abril de 2003, referente a coimas fiscais e respetivas custas, no valor total de EUR 436,55, cobradas por falta de entrega dentro do prazo das declarações periódicas de IVA relativas aos 1.º, 2.º, 3.º e 4.º trimestre de 2000 (cfr. autuação e certidão de dívida a fls. 92 e 93 do PEF).

42º). Foi lavrada cota no processo de execução fiscal n.º 31232003010022474, de que em 3 de novembro de 2003, informando que foi enviado à ora oponente ofício, através de aviso postal sob mero registo, destinado a dar-lhe conhecimento da instauração do processo (cfr. cota a fls. 93 verso do PEF).

43º). Em 7 de janeiro de 2004, foi instaurado pelo serviço de finanças Lisboa 6 o processo de execução fiscal n.º 3123200401001566, para cobrança coerciva do IRC relativo ao exercício de 1999 e respetivas custas, no valor de EUR 8.105,20 (cfr. autuação e certidão de dívida a fls. 94 e 95 do PEF).

44º). Em 6 de fevereiro de 2004, foi instaurado, pelo serviço de finanças Lisboa 6 o processo de execução fiscal n.º 3123200401009605, para cobrança coerciva do IVA do exercício de 2001 no valor de EUR 1.496,40 (cfr. autuação e certidão de dívida a fls. 96 e 97 do PEF).



45°). Foi lavrada cota no processo de execução fiscal n.º 3123200401001566, informando que em 25 de fevereiro de 2004 foi enviado à oponente aviso postal sob mero registo com o n.º RR 8609 4802 3 PT, destinado a dar-lhe conhecimento do processo (cfr. cota a fls. 95 verso do PEF).

46°). Foi lavrada cota no processo de execução fiscal n.º 3123200401009605, informando que em 10 de março de 2004, foi enviado à ora oponente ofício, através de carta sob mero registo como n.º RR 9341 8613 6 PT, cujo envelope foi devolvido ao serviço de finanças Lisboa 6 com a menção de “*não reclamado*” (cfr. envelope a fls. 97 verso e 98 do PEF).

47°). Em 29 de maio de 2004, foram apensos ao processo n.º 3123199901014781, melhor identificado no ponto 1, os processos de execução fiscal n.ºs 3123199901018264, 3123199901022482, 3123199901027662, 3123200001013416, 3123200001020935, 3123200101001825, 3123200101021192, 3123200101028189, 3123200201009672, 3123200201512536, 3123200301006614, 3123200301022474, 3123200401001566 e 3123200401009605 (cfr. fls. 8 dos autos).

48°). Em abril de 2007 o serviço de finanças Lisboa 6 enviou o ofício n.º 4544 a C....., na qualidade de representante legal da oponente, através de carta registada com aviso de receção, sob o n.º de registo RO 6115 4146 2 PT, destinado a dar-lhe conhecimento do processo de execução fiscal n.º 3123199901014781 e apensos (cfr. ofício a fls. 9 do PEF).

49°). Em 18 de maio de 2007 deu entrada no serviço de finanças Lisboa 6 um requerimento subscrito por C....., no qual referia que em novembro de 1998 dirigiu à oponente uma carta a renunciar à gestão da oponente (cfr. fls. 12 a 16 do PEF).

50°). A petição inicial da presente oposição deu entrada no serviço de finanças de Lisboa 6 em 24 de maio de 2007 (cfr. carimbo apostado a fls. 2 dos autos).

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do STA, em 30/5/2013 (fls. 238/255), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão também proferido na mesma Secção do STA, em 12/5/2010, no proc. 0130/10, no qual se considerou de modo diferente a presunção de notificação prevista nos n.ºs. 5 e 6 do art. 39º do CPPT.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 24/9/2012 (fls. 299) o Exmo. relator do acórdão recorrido considerou verificada a apontada oposição de acórdãos. Mas porque tal decisão do relator não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar - cfr. art. 641º, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, (1) importa, então, averiguar se tal oposição de acórdãos se verifica.

3.2. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

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

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

– *que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;*

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

– *a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas ( () Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA:*

– *de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;*

– *de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;*

– *de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;*

– *de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.*

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, sendo que, no despacho do Exmo. Relator apenas se considera verificada oposição parcial entre ambos os arestos.

Vejamos, pois.

4.1.1. A recorrida deduziu, no então Tribunal Tributário de Lisboa2 (Loures), a presente oposição à execução fiscal n.º 3123199901014781 e apensas, instauradas para cobrança de dívidas de IRC dos exercícios de 1998 e 1999 e de IVA dos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001 e coimas, alegando não ter sido notificada dos actos de liquidação dentro do prazo de caducidade e invocando ainda a prescrição, quanto às dívidas relativas ao IRC e ao IVA de 1998 e 1999.

Em 1ª instância veio a decidir-se pela parcial procedência da oposição:

- procedência com fundamento na alínea d) do n.º 1 do art. 204º do CPPT (prescrição da dívida) relativamente ao IRC de 1998, e com fundamento na alínea e) do mesmo normativo (não notificação da liquidação no prazo legal de caducidade) relativamente às dívidas de IRC de 1999, IVA do 4º Trimestre de 1999 (processo de execução n.º 3123200201028189), IVA de 2000 e IVA de 2001 (execuções n.º 3123199901014781, n.º 3123200201512536, n.º 3123200301006614, n.º 3123200401001566 e n.º 3123200401009605);

- procedência com fundamento na alínea d) do n.º 1 do art. 204º do CPPT (prescrição da dívida) relativamente às dívidas por coimas (execuções n.º 3123200001020935, n.º 3123200101001825, n.º 3123200101021192, n.º 3123200201009672 e n.º 3123200301022474);

- improcedência da oposição quanto às dívidas de IVA dos 2º, 3º e 4º trimestres de 1998 e IVA dos 1º, 2º e 3º trimestres de 1999 (execuções n.º 3123199901018264, n.º 3123199901022482, n.º 3123199901027662 e n.º 3123200001013416).

4.1.2.1. Desta decisão da 1ª instância, a Fazenda Pública interpôs recurso para o STA, na parte em que a oposição foi julgada procedente, alegando não ter decorrido nem o prazo de prescrição nem o prazo de caducidade, uma vez que se provou que a oponente foi citada, pois as cartas não foram reclamadas e a oponente não ilidiu a presunção de que os CTT não haviam deixado na caixa do correio os respectivos avisos e também não foi invocado justo impedimento para não poder reclamar as cartas.

E pelo referido acórdão de 30/5/2013 (fls. 238/255), o STA deu parcial provimento ao recurso, «revogando-se a decisão recorrida na parte em que julgou prescrita a dívida de IRC do exercício de 1999, a ser cobrada através do processo de execução fiscal n.º 3123200401001566» e julgando improcedente a oposição, também nessa parte.

E no mais, o STA confirmou a decisão recorrida.

Com a fundamentação seguinte, em síntese:

a) - Os processos de execução n.ºs. 3123200001020935, 123200101001825, 3123200101021192, 3123200201009672 e 3123200301022474, referem-se a dívidas de coimas e custas.

Relativamente a estas dívidas, a decisão recorrida julgou-as prescritas, uma vez que o art. 34º do RGIT dispõe que as sanções por contraordenação tributária prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação e o art. 30º-A, n.º 2 do RGO, dispõe que a prescrição das coimas também ocorre quando, desde o seu início, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade, ressalvado o tempo de suspensão.

Ora, porque dos autos não resulta provada a data em que foi decidida a aplicação das coimas em execução, mas resulta que a data de decisão de aplicação da coima é necessariamente anterior a 16/4/2003 (data da certidão de dívida n.º 0490), tais dívidas prescreveram em 13/10/2010, dado, como diz a sentença recorrida, o que se dispõe no art. 30º-A, n.º 2, do RGCO e atendendo a que não está provado ter ocorrido qualquer facto suspensivo da prescrição.

Sendo que este regime também tem de aplicar-se aos restantes processos por dívidas de coimas cujas certidões de dívida são anteriores a Abril de 2003.

b) - Relativamente aos processos de execução fiscal n.ºs 3123991014781 (dívida de IVA de 9809T) e 3123991018264 (dívida de IVA de 9812T), a decisão recorrida considerou que, tendo a citação pessoal ocorrido em 2007 e tendo o prazo de prescrição de oito anos começado a correr em 1/1/2000, o mesmo se completou em 31/12/2006.

E também nesta parte a decisão recorrida não merece censura, uma vez que nenhum facto suspensivo ou interruptivo ocorreu anteriormente.

c) - Relativamente ao processo de execução fiscal n.º 3123200301006614 (dívida de IRC de 1998), foi também julgada prescrita a dívida, considerando que o prazo de oito anos previsto no art. 48º da LGT se esgotou em 31/12/2006, sendo certo que a citação que poderia ter interrompido esse prazo só veio a ocorrer em Abril de 2007.

d) - Quanto às dívidas dos processos n.ºs 3123011028189 (referente a IVA do 4º trimestre de 1999), 3123200201512536 (relativo a IVA de 2000) e 3123200401009605 (referente a IVA do exercício de 2001), bem decidiu a sentença recorrida.

(i) - Relativamente ao processo n.º 3123011028189, a decisão recorrida considerou que tendo sido enviado à oponente o documento de cobrança com o n.º 015200286528 07 através de carta registada sob o n.º de registo 209010, este veio devolvido sem se mostrar assinado, nem se encontrar aposto no mesmo qualquer menção sobre os motivos da devolução (dos autos não resulta qualquer motivo par a devolução da carta: recusa, não levantamento apesar de deixado aviso, etc.).

A AT enviou ofício destinado a dar cumprimento ao n.º 5 do art. 39º do CPPT.

Contudo, para que a AT beneficie da presunção legal de notificação prevista nessa norma teria de provar o preenchimento da previsão normativa do n.º 5 do art. 39º do CPPT, norma que pressupõe que a AT prove que o aviso da recepção da 1ª carta expedida tenha sido devolvido porque o destinatário não a levantou ou recusou recebê-la. Dos autos apenas resulta provado que o aviso de recepção veio devolvido, sem menção do motivo pelo qual não foi entregue, donde se conclui que a AT não logrou provar que o aviso foi colocado na caixa postal da oponente e, portanto, não logra provar que a oponente teve a oportunidade de tomar conhecimento do documento de cobrança, donde se conclui que, não valendo a presunção de notificação prevista no n.º 5 do art. 39º do CPPT, a AT não notificou a oponente da liquidação oficiosa do IVA em causa.

(ii) - Quanto aos procs. n.ºs. 3123200201512536 (IVA de 2000) e 3123200401009605 (referente a IVA do exercício de 2001) a decisão recorrida, ao julgar que as liquidações não foram notificadas à oponente dentro do prazo de caducidade, também decidiu de acordo com a lei aplicável.

Isto porque, relativamente ao primeiro processo, apenas ficou provado que o aviso de recepção n.º 20022044 foi devolvido não assinado e no envelope foi aposta a menção “não atendeu” e carimbo com data de 28/3/2002; quanto ao segundo processo também ficou apenas provado que foi enviado à oponente o documento de cobrança n.º 2003 8310014694, através de carta registada com aviso de recepção, destinado a dar-lhe conhecimento do acto de liquidação oficiosa de IRC do exercício de 1999, que veio devolvido com a menção de “não reclamado”.

Mas não estando provado que tenha sido dado cumprimento ao n.º 5 do art. 39º do CPPT, a presunção de notificação não funciona, pelo que ocorre o fundamento de oposição invocado.

e) - Já no caso do processo de execução fiscal n.º 3123200401001566, (relativo a dívida de IRC do exercício de 1999) foi decidido que não ficou provado que a recorrente tivesse sido notificada do acto de liquidação oficiosa até 31/12/2003, pelo que ocorria o fundamento de oposição previsto na alínea e) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT.

Isto porque, para a decisão da 1ª instância, a notificação efectuada ao abrigo do art. 39º, n.º 5 do CPPT não cumpre as formalidades legais, uma vez que o aviso de recepção não contém a identificação da pessoa que assina, com a anotação do número de um documento de identificação.

Ora, nesta parte (execução fiscal n.º 3123200401001566 relativa a dívida de IRC do exercício de 1999) a sentença enferma de erro de julgamento, já que dos factos provados (n.ºs. 36 e 39) resulta que a 1ª carta foi devolvida com a menção de não reclamado e foi efectuada 2ª notificação ao abrigo do n.º 5 do art. 39º do CPPT. E se mesmo que a carta viesse novamente a ser devolvida se considerava efectuada a notificação, por maioria de razão se tem tal notificação por efectuada se o aviso foi assinado. Conforme refere a recorrente, a formalidade da identificação cabia aos CTT e a Fazenda Pública não pode ser penalizada por essa falta. Por outro lado, sempre a oponente poderia impugnar aquela assinatura invocando não ser a pessoa que assinou seu legal representante, o que não fez.

Assim, quanto a este processo a decisão recorrida não pode manter-se, uma vez que a notificação da liquidação foi efectuada dentro do prazo de caducidade (até 31/12/2003). Por outro lado, atenta a citação para a execução ocorrida em 2007, a prescrição interrompeu-se por força do art. 49º, n.º 1 da LGT.

4.1.2.2. Em suma, o acórdão recorrido:

- revogou a decisão de 1ª instância na parte em que, relativamente à dívida de IRC do exercício de 1999 (execução fiscal n.º 3123200401001566) decidira não ter ficado provado que a oponente tivesse sido notificada do acto de liquidação oficiosa até 31/12/2003, pelo que ocorria o fundamento de oposição previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

- confirmou, no mais, a decisão de 1ª instância.

Sendo que o presente recurso por oposição de acórdãos vem delimitado pela recorrente à questão versada no Ponto 6.4. do acórdão recorrido (questão a que corresponde a alínea d) do Ponto 4.1.2.1. supra) ou seja à alegada divergência na interpretação do disposto no n.º 5 do art. 39º do CPPT.

4.2. Atentando agora na fundamentação constante do acórdão fundamento, dela resulta que, tendo em vista a notificação da liquidação do tributo, foram remetidas, para o domicílio dos sujeitos passivos, duas cartas registadas com aviso de recepção, tendo ambas sido devolvidas com a menção de “não reclamadas”.

Daí que se tenha decidido que ocorrem os pressupostos de presunção de notificação, nos termos do estatuído nos n.ºs. 5 e 6 do art. 39º do CPPT.

Na verdade, reportando a estes normativos e à anotação do sr. Cons. Jorge Lopes de Sousa, ao art. 39º do seu CPPT, anotado e comentado, 5ª ed., a fls. 357, versando os requisitos da presunção de notificação, o acórdão refere que, «na situação em apreço ... importa realçar que de acordo com a matéria fixada no probatório foram remetidas a 24/09/03 e 12/11/03 cartas registadas com aviso de recepção, as quais vieram a ser devolvidas à Administração Tributária com a indicação de “não reclamado”, a primeira ainda com a de “fechado em 1-10-2003 foi avisado a Matosinhos” e a segunda com a de “fechado em 14-11-2003 às 20HO foi avisado a Matosinhos”- b). e c).

Ora, ao invés do que se entendeu na sentença recorrida, o conteúdo de tais indicações constantes das cartas devolvidas, nomeadamente a menção de “não reclamado” tem insita, nos termos do Regulamento dos Correios, a consequência de que foram deixados avisos pois que são estes que permitem o levantamento, a “reclamação” da carta nos correios, competindo aos destinatários a prova de que tais avisos não lhes foram facultados, o que estes não fizeram (cfr., em situação idêntica o acórdão de 27/01/10, no recurso n.º 807/09).

Neste contexto, sendo certo que a primeira das cartas em causa foi devolvida com data de registo de 2003/11/10 (cfr. fls. 28 do PA apenso) verifica-se a presunção de notificação dos recorridos no terceiro dia útil posterior do registo da 2ª carta remetida a 12/11/03, ou seja 17/11/03 (15- sábado, 16-Domingo), nos termos do n.ºs. 5 e 6 do artigo 39º do CPPT e, como tal, dentro do prazo de caducidade da liquidação do IRS do ano de 1999, que terminaria a 31/12/03 (artigos 92º, n.º 1 do CIRS e 45º, n.º 1 da LGT).»

4.3. E desta fundamentação resulta, desde logo, como bem aponta o MP, que se verifica uma essencial diferença entre as situações fácticas sobre as quais incidiram os arestos relativamente aos quais a recorrente Fazenda Pública alega ocorrer a invocada divergência de interpretação legal.

Com efeito:

- No acórdão fundamento, tendo em vista a notificação da liquidação do tributo foram remetidas, para o domicílio dos sujeitos passivos duas cartas registadas com aviso de recepção, tendo ambas sido devolvidas com a menção de “não reclamadas” (e daí que se tenha decidido que ocorrem os pressupostos de presunção de notificação, nos termos do estatuído nos n.ºs. 5 e 6 do art. 39º do CPPT).

- Diferentemente, no acórdão recorrido (cfr. o seu ponto 6.4), no primeiro dos casos (IVA 4º T. 1999) só foi remetida carta registada, devolvida sem menção dos motivos da devolução e uma carta registada com a menção de “não reclamada”; no segundo caso (IVA 2000) só foi enviada uma carta registada com A/R, que foi devolvida com a menção de “não atendeu”; e no terceiro caso (IVA 2001) só foi enviada uma carta registada que foi devolvida com a menção de “não atendeu”.

Daí que se tenha considerado não estarem verificados os pressupostos de presunção de notificação, nos termos do disposto nos n.ºs. 5 e 6 do art. 39º do CPPT e se tenha decidido que o sujeito passivo não se presume notificado da liquidação do tributo.

Portanto, perante situações fácticas distintas, a decisão de direito teria de ser diferente.

Sendo que, com referência ao acórdão recorrido, também em nenhuma das questionadas situações se verifica a decorrência do prazo de 15 dias entre a devolução da primeira carta e a remessa da segunda ou, ao invés do alegado na Conclusão C das alegações de recurso, se verifica terem sido remetidas à recorrida duas cartas registadas com A/R em que ambas tivessem sido devolvidas com a menção de “recusadas” ou “não reclamadas”.

4.4. Em suma, os arestos em confronto decidiram as questões neles apreciadas de forma distinta, não por afirmarem divergentes entendimentos jurídicos, mas, antes, por atenderem a diferentes quadros factuais que julgaram provados e a diferentes questões jurídicas que em face dessa respectiva factua- lidade se impunha apreciar.

Pelo exposto, porque a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situa- ções fácticas e mesmo considerando que esta deva ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais, é de concluir que, no caso presente e no contexto factual e jurídico acima referenciado, a diversidade de soluções a que o Tribunal chegou nos dois casos em confronto não determina qualquer oposição de julgados, na medida em que não se verificam nem a alegada identidade substancial das situações fácticas em confronto nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

E, assim sendo, por falta dos pressupostos do recurso de oposição de julgados, este deve ser considerado findo, atento o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Outubro de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão*.

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

Cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comen- tado, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao artigo 284.º).

## Acórdão de 16 de Outubro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.*

### Sumário:

*No recurso por oposição de acórdãos, a oposição deverá decorrer de decisões expresas, não relevando, para a existência de oposição, conclusão implícita ou mera consideração colateral que possa retirar-se da decisão.*

*Se não se verifica identidade substancial das situações fácticas em confronto, nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos desse recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.*

Processo n.º 412/13-50.

Recorrente: A..., S. A. e B...

Recorrida: Câmara Municipal do Seixal.

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

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

### RELATÓRIO

1.1. A....., S.A. e B....., S.A. recorrem, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento a um recurso que interpuseram da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, a qual, por sua vez, absolvera do pedido a Câmara Municipal do Seixal por considerar intempestiva a impugnação judicial deduzida contra a liquidação e cobrança de taxas urbanísticas pela realização de infra-estruturas, por aumento de fogos ou de outras áreas de utilização e pela libertação do ónus de fogos de renda limitada.

Invocam existência de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e os acórdãos proferido no STA, em 08/07/2009, no proc. n.º 0964/08 e em 03/02/1999 (recte, 2/3/1999), no proc. 22434.

1.2. Admitido o recurso, as recorrentes apresentaram, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 441-454).

A recorrida, Câmara Municipal do Seixal, contra-alegou sustentando a inexistência dessa invocada oposição (fls. 470-476).

1.3. Por acórdão proferido em 22/1/2013 (fls. 513 a 518), após reclamação para a conferência do despacho do relator que julgara findo o recurso, o TCA Sul concluiu pela verificação da invocada oposição de acórdãos e ordenou a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 CPPT (fls. 513-518).

1.4. As recorrentes terminam as alegações do recurso formulando as conclusões seguintes:

#### A – DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO RTLMS

1ª. - As normas constantes dos arts. 21º e 27º do RTLMS são materialmente inconstitucionais, pois os elementos essenciais dos tributos em causa – taxa, incidência objectiva e subjectiva – que não foram minimamente especificadas no art. 11º/a) da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, nunca poderiam ser objecto de simples regulamento municipal autónomo e independente, tendo violado frontalmente o disposto nos arts. 103º/2 e 3, 112º, 165º/1/i), 238º e 241º do CRP – cfr. texto n.º 1 e 2;

2ª. - O art. 27º/2 do RTLMS integra claramente norma regulamentar inconstitucional e contra legem, pois estabelece que “a taxa municipal (...) é aplicável sem prejuízo da realização das obras de urbanização previstas na operação de loteamento pelo respectivo titular”, como se verificou in casu, violando frontalmente o disposto nos arts. 103º, 112º, 165º/1/i), 238º e 241º da CRP - cfr. texto n.º 3 e 4;

#### B – DA INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DO RTLMS

3ª. - As normas do RTLMS, ao abrigo das quais foram liquidados e cobrados os tributos impugnados, são formalmente inconstitucionais, pois:

a) Não foram publicadas em Diário da República, Boletim Municipal e em editais (v. arts. 122º da CRP/89 e 119º da CRP, na redacção actual, art. 84º da Lei n.º 100/84, de 29 de Março; cfr. Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro);

b) O referido regulamento não contém a indicação das respectivas normas de habilitação (v. arts. 103º/2, 112º/8, 165º/1/i), 238º e 241º da CRP; cfr. art. 9º/5 da Lei 74/98, de 11 de Novembro), o que “implica a sua ineficácia jurídica” (v. Ac. STA de 2009.07.08, Proc. 0964/08, da 2ª Secção Tributária) - cfr. texto n.º 5 a 8;

#### C – DA FALTA DE BASE LEGAL E NULIDADE DOS ACTOS *SUB JUDICE*

4ª. - Os actos impugnados basearam-se em normativos manifestamente inconstitucionais, ineficazes, inaplicáveis e ilegais – RTLMS –, conforme se demonstrou, carecendo em absoluto de base legal, pelo que integram o exercício de poderes tributários e a liquidação de tributos não previstos na lei, sendo nulos (v. art. 2º/4 da Lei 42/98 e art. 88º/1/a) e c) do DL 100/84, de 29 de Março; cfr. Ac. STA, de 1999.03.02, AD 454/1243) - cfr. texto n.ºs. 9 a 12;

5ª. - Os actos sub judice são nulos por falta de elementos essenciais (v. art. 133º/1 do CPA), pois traduzem-se na imposição de obrigações tributárias sem causa legal e em clara violação do princípio reforçado da legalidade tributária, do princípio da proibição da retroactividade dos impostos (v. arts. 103º e 204º da CRP e art. 133º/2/d) do CPA) e do direito fundamental de propriedade privada (v. art. 62º da CRP), não podendo ser exigido o respectivo pagamento às ora recorrentes (v. arts. 103º/3 e 204º da CRP) - cfr. texto n.º 11

6ª. - Os actos sub judice são ainda nulos por falta de atribuições (v. art. 133º/2/b) do CPA; cfr. arts. 103º e 168º/1/i) da CRP; cfr. art. 95º/2/a) da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro), por ofenderem o conteúdo essencial dos direitos fundamentais consagrados nos arts. 62º, 103º e 105º da CRP (v. art. 103º/2 da CRP e art. 133º/2/d) do CPA) e por serem consequentes de actos regulamentares, ineficazes e inválidos (v. arts. 133º/2 e 134º do CPA), pelo que “não é possível determinar ou exigir dos particulares as taxas urbanísticas em causa” (v. Ac. STA de 2009.07.08, Proc. 964/08) - cfr. texto n.ºs. 9 a 12;

#### D – DAS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DA APLICAÇÃO DE NORMATIVOS INCONSTITUCIONAIS

7ª. - As normas do RTLMS, ao abrigo do qual foram liquidados e cobrados os tributos impugnados, são manifestamente inconstitucionais e inaplicáveis in casu, conforme se demonstrou (v. arts. 103º/3 e 204º da CRP) - cfr. texto n.ºs. 13 a 17;

8ª. - A “declaração de inconstitucionalidade ou da ilegalidade de normas é equivalente, em geral, à declaração de nulidade das mesmas normas” (v. Gomes Canotilho e Vital Moreira, CRP Anotada, 3ª edição revista, p.p. 1039; cfr. Marcelo Rebelo de Sousa, O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional, 1988, p.p. 233 e Jorge Miranda e Rui Medeiros, CRP Anotada, 2007, Tomo III, pp. 822) - cfr. texto n.ºs. 13 a 17;

9ª. - Sendo o RTLMS ineficaz e “nulo desde a origem, por força de inconstitucionalidade, tornam-se igualmente inválidos (...) os actos jurídicos praticados ao seu abrigo (actos administrativos)” (v. Acs. TC n.º 142/85, n.º 80/86, n.º 231/94 e n.º 246/90, [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)), não podendo, por maioria de razão, produzir efeitos jurídicos, nem constituir a base legal impositiva dos actos de lançamento e liquidação dos tributos em causa (v. arts. 103º/3, 204º e 282º da CRP) - cfr. texto n.ºs. 13 a 17;

10ª. - “A eficácia retroactiva, o efeito repristinatório e o poder de limitação de efeitos não são apanágio exclusivo das declarações de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, sendo antes efeitos comuns das decisões de inconstitucionalidade proferidas em processos de fiscalização sucessiva em geral, quer concreta (...), quer abstracta” (v. Jorge Miranda e Rui Medeiros, CRP Anotada, 2007, Tomo III, pp. 822), tendo o duto Acórdão recorrido violado frontalmente os arts. 103º, 204º, 266º e 282º da CRP - cfr. texto n.ºs. 13 a 17

11ª. - O art. 102º do CPPT, com o sentido e dimensão normativa que lhes foi atribuído pelo duto Acórdão recorrido, integra um normativo manifestamente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais do Estado de Direito Democrático, da tutela judicial efectiva e da transparência e lealdade nas relações entre a Administração e os particulares, bem como dos arts. 2º, 20º, 103º, 204º, 268º e 282º da CRP, pelo que os actos sub judice sempre seriam impugnáveis a todo o tempo (v. art. 133º e 134º do CPA) – cfr. texto n.ºs. 13 a 17.

Terminam pedindo o provimento do recurso e a revogação do acórdão recorrido, com as legais consequências.

1.5. A recorrida Câmara Municipal do Seixal apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

A) Para existir oposição de julgados, é necessário que ocorra identidade das questões fundamentais de direito e a consagração de soluções opostas no respectivo domínio de aplicação;

B) O Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento invocados pelas Recorrentes centram-se em questões jurídicas diversas e não consagram materialmente soluções opostas;

C) No entender da Recorrida, não existe a oposição exigida para que este recurso possa ser admitido e julgado, nos termos do artigo 284º do CPPT;

D) A doutrina do Acórdão recorrido deve ser mantida em consonância com a jurisprudência firme de que a inconstitucionalidade é vício gerador de anulabilidade, sempre que não se demonstre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental;

E) Os actos de liquidação que apliquem normas inconstitucionais integram vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito e seguem o regime de impugnação dos actos anuláveis nos termos do CPPT.

Termina pedindo a improcedência do recurso.

1.6. O MP emite Parecer, nos termos seguintes:

#### «FUNDAMENTAÇÃO

1. Pressupostos para o seguimento do recurso

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

- identidade da questão fundamental de direito
- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica
- identidade de situações fácticas
- antagonismo de soluções jurídicas
- ausência de conformidade da doutrina do acórdão com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (art.284º CPPT; art.27º nº1 al.b) ETAF vigente; art.152º nºsl al.a) e 3 CPTA).

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

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume IV p.475809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156).

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

2. A solidez e convicção da argumentação justifica a adesão do Ministério Público ao entendimento expresso pela recorrida Câmara Municipal do Seixal nas suas alegações de 1º grau e de 2º grau, sustentando a inexistência de identidade de questões fundamentais de direito apreciadas e resolvidas no acórdão recorrido e nos acórdãos fundamento em termos antagónicos, e a consequente ausência de fundamento legal para a admissão e julgamento do recurso (fls. 470/476 e fls. 591/605, respectivamente).

3. A decisão proferida em conferência no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls.513/518) não impede que o pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume IV p.482).

#### CONCLUSÃO

O recurso deve ser julgado findo.»

1.7. Notificadas as partes do teor do Parecer do MP para se pronunciarem, querendo, apenas as recorrentes vieram fazê-lo, sustentando que as questões jurídicas suscitadas pelo Ministério Público não podem ser reapreciadas por já terem sido decididas, com trânsito em julgado, pelo Acórdão do TCA Sul de 22/01/2013 e que, no caso, se encontra preenchido o pressuposto de identidade de questões jurídicas apreciadas no acórdão recorrido e nos acórdãos fundamento, pelo que deverá ser dado provimento ao recurso.

1.8. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes, tendo o especificado no n.º 20 sido aditado, pelo acórdão recorrido, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art. 712º do CPC:

1. A A..... era proprietária do prédio urbano sito no ..... e ....., freguesia de ....., concelho de Seixal com a área de 905.000m<sup>2</sup> descrito na Conservatória do Registo Predial de Amora sob o n.º 03325/180892 da referida freguesia (cfr. documento de fls. 62/66).

2. Em 19/11/1992 foi emitido o alvará de licença de loteamento n.º 21/92 pela Câmara Municipal do Seixal, sendo autorizada a constituição de 260 lotes de terreno com as características constantes no alvará de fls. 21/59.

3. Em 19/11/1992 foi celebrado o contrato de urbanização entre a Câmara Municipal do Seixal, A..... e B....., Lda. (cfr. fls. 67/83).

4. No âmbito da operação de loteamento foram cedidas diversas áreas para o domínio municipal – parcela com 43.500m<sup>2</sup> para zona verde integral, parcela com 268.500m<sup>2</sup> para zona verde integral, parcela com 21.879m<sup>2</sup> para parque urbano, parcela com 24.938m<sup>2</sup> para equipamento escolar, parcela com 26.058m<sup>2</sup> para equipamento escolar, parcela com 42.369,25m<sup>2</sup> para equipamento desportivo, parcela com 70.000m<sup>2</sup> para cemitério, parcela com 3.081m<sup>2</sup> para serviços de prevenção e segurança, parcela com 15.000m<sup>2</sup> para centro distribuidor de água (como consta da cláusula 2ª do alvará de loteamento a fls. 56 e 56/verso).

5. No âmbito do referido alvará de loteamento, para garantia das cedências e desocupação dos terrenos foi fixada pela Câmara Municipal às ora impugnantes a prestação de uma caução de 25.000.000\$00 (cfr. cláusula 2º do alvará de loteamento).

6. Em 23/10/1992 as impugnantes entregaram uma garantia bancária com o n.º 208.63 emitida pelo Banco Espírito Santo e Comercial de Lisboa, Lda., até ao limite de 25.000.000\$00 (cfr. fls. 56/verso e fls. 84).

7. A cláusula 4 do alvará de loteamento estabeleceu que “*Ficam afectados ao regime de alienação e arrendamento a preços controlados as edificações a erigir nos lotes 99 a 108, 178 a 195, 197 e 198 e 11 fogos do lote 177 num total de 798 fogos correspondentes a 20% da totalidade dos licenciamentos por este título*” (cfr. fls. 57),

8. Em 29/10/1997 foi deliberado pela Câmara Municipal do Seixal que os condicionalismos previstos na cláusula 4 do alvará de loteamento fossem substituídos pelo pagamento de uma verba equivalente a 113.600\$00 por fogo a desafectar, tendo resultado na desafecção dos 798 fogos afectos ao regime de alienação e arrendamento condicionado pelo pagamento da verba de 90.652.800\$00 (cfr. fls. 60/61).

9. A Câmara Municipal do Seixal liquidou em nome de B..... Lda., uma taxa de urbanismo no montante de 90.652.800\$00, tendo sido paga em 25/11/1997 (cfr. fls. 85).

10. A cláusula 5 do alvará de loteamento fixou à sociedade B....., Lda., uma caução no montante de 870.000.000\$00 com vista a assegurar a boa e regular execução das obras de urbanização, constando ainda que essa caução foi prestada através da garantia bancária n.º 2.371/92 (cfr. fls. 57).

11. Em 10/07/1992 foi emitida pela Companhia Geral de Crédito Predial Português, SA., a pedido da sociedade B....., Lda., a garantia bancária com o n.º 2371/92 no montante de 870.000.000\$00 (cfr. fls. 86).

12. A cláusula 6 do alvará de loteamento fixou ainda uma caução de 232.000.000\$00 destinada a assegurar a boa execução das obras da rede eléctrica, constando ainda que essa caução foi prestada pelas garantias bancárias emitidas pela Companhia Geral de Crédito Predial Português, SA, com os n.ºs 2.370/92 de 10 de Julho de 1992 e 2.462/92 de 30 de Julho de 1992 nos montantes de 216.000.000\$00 e 16.000.000\$00 respectivamente (cfr. fls. 57/verso).

13. Em 10/07/1992 e 30/07/1992 a Companhia Geral de Crédito Predial Português, SA., emitiu a pedido da sociedade B....., Lda., as garantias bancárias n.ºs 2.370/92 e 2.462/92 nos montantes de 216.000.000\$00 e 16.000.000\$00 (cfr. fls. 87/88).

14. O alvará de loteamento ficou ainda na cláusula 12 que pela emissão do alvará eram devidas taxas cobradas de acordo com o “Regulamento de Taxas e Licenças Municipais” no montante total de 741.959.116\$00 (cfr. fls. 58/verso).

15. Em 04/09/1992 o Banco Espírito Santo e Comercial de Lisboa emitiu a garantia bancária n.º 207 613 até ao montante de 100.000.000\$00 (como consta de fls. 89).

16. Em 10/07/1992 a Companhia Geral de Crédito Predial Português, SA emitiu a garantia bancária n.º 2.372/92 até ao montante de 617.000.000\$00 (como consta de fls. 90).

17. Em 01/09/1992 o Banco Comercial Português, SA emitiu a garantia bancária n.º 4752600145 até ao montante de 130.000.000\$00 (como consta de fls. 91).

18. A sociedade B....., Lda., no âmbito do alvará n.º 21/92 efectuou, de 01/03/1993 a 26/09/1997, o pagamento de 15 prestações no montante total de 574.409.875\$00 (cfr. fls. 92/109).

19. Em 27/06/2005 foi apresentada junto deste Tribunal a presente impugnação judicial (cfr. fls. 2/19).

20. O loteamento em causa nos autos implica a construção de 3.989 fogos – fls. 66 do 6.º vol. do PA.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCAS, em 6/3/2012 (fls. 414/427), invocando os recorrentes que o mesmo está em oposição com os acórdãos proferidos na Secção do Contencioso Tributário do STA, em 2/3/1999, no proc. 022434 (publicado em Acs. Doutriniais do STA, n.º 454, pp. 1243 e ss.) e em 8/7/2009, no processo n.º 0964/08.

Os dois acórdãos fundamento indicados estão, alegadamente, em oposição duas questões também alegadamente apreciadas no acórdão recorrido: as consequências jurídicas da aplicação de normativos inconstitucionais (acórdão do STA, de 8/7/2009) e as consequências jurídicas da criação, por órgãos municipais, de impostos não previstos na lei (acórdão do STA, de 2/3/1999).

Ora, sendo certo que, caso no acórdão recorrido se contenha mais que uma decisão distinta, se o recurso se reportar a todas elas, deverá ser indicado um acórdão em oposição relativamente a cada uma das questões [ou um que contenha decisões opostas também sobre as várias questões <sup>(1)</sup>], importa, então, apreciar, antes de mais, se se verifica a apontada oposição.

Com efeito, apesar de no TCAS se ter considerado verificar-se a apontada oposição de acórdãos, tal decisão não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso. <sup>(2)</sup>



3.2. E neste sentido, não colhe a alegação da recorrente (apresentada a fls. 628 a 630, no seguimento da notificação do Parecer do MP) sustentando que as questões jurídicas suscitadas pelo Ministério Público não podem ser reapreciadas por já terem sido decididas, com trânsito em julgado, pelo acórdão do TCA Sul, de 22/1/2013 e sustentando que, no caso, se encontra preenchido o pressuposto de identidade de questões jurídicas apreciadas no acórdão recorrido e nos acórdãos fundamento.

Na verdade, como aponta o Cons. Lopes de Sousa, «*A decisão do relator ou o acórdão (na sequência de reclamação para a conferência), que reconheça a existência de oposição não impede que no julgamento do conflito de jurisprudência se decida em sentido contrário ((2) ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume VI, página 311).*

*Porém, a apreciação da decisão da questão preliminar pelo Pleno limita-se à própria existência de oposição e não a todas as outras questões relativas aos pressupostos do recurso, como, por exemplo, a legitimidade do recorrente, a tempestividade do recurso ou da apresentação da alegação sobre a questão preliminar ou o cumprimento adequado pelo recorrente do dever de apresentar alegação sobre a questão da existência de oposição.»*

Era este o alcance do n.º 3 do art. 766º do CPC, na redacção do DL n.º 44729, de 28/12/1961 e do n.º 4 do art. 767º do CPC, na redacção anterior ao DL n.º 303/2007, de 24/8, normas que, «*afastando a aplicação das regras sobre o caso julgado formal (arts. 672º e 673º do CPC), têm um evidente carácter excepcional, justificando-se pelo facto de o Pleno ter de resolver um conflito de jurisprudência, o que supõe que possa decidir sobre a existência ou não desse conflito.»* (3)

Vejamos, pois.

3.3. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

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

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

*– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;*

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

*– a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (() Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA:*

*– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;*

*– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;*

*– de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;*

*– de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.*

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

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

3.4. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita às questões em apreciação, sendo que, segundo o acórdão da conferência (4) que considerou ocorrer a invocada oposição de acórdãos, a fundamentação aduzida é apenas a de que, «*quer no acórdão recorrido, quer no(s) acórdão(s) fundamento(s), a questão fundamental de direito reside em saber se o desvalor da inconstitucionalidade do regulamento municipal de suporte da tributação através das taxas urbanísticas é tal que determine, como consequência, a superação do prazo regra de caducidade da acção, previsto para as situações de anulabilidade, no que respeita à impugnação judicial do acto de liquidação do tributo. E sendo esta a questão fundamental de direito impõe-se conceder provimento à presente reclamação, revogar o despacho recorrido e ordenar o prosseguimento dos autos».*

4.1. As recorrentes entendem que há oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão do STA, de 8/7/2009, proferido no processo n.º 0964/08, visto que no acórdão recorrido se decidiu que «*No que respeita à asserção de que o Regulamento de Taxas e Licenças Municipais do Seixal é ineficaz*

e nulo, desde a origem, por força de inconstitucionalidade, cumpre referir que constitui jurisprudência fiscal firme a de que a inconstitucionalidade é vício gerador, não de nulidade, mas de mera anulabilidade» e que «O argumento com base na inconstitucionalidade ou na inaplicabilidade do Regulamento de Taxas e Licenças Municipais do Seixal não se mostra, pois, idóneo à superação do prazo de caducidade da impugnação em exame» ao passo que no acórdão fundamento, em que estava em causa um Regulamento da CM do Funchal, idêntico ao dos presentes autos, se considerou que as normas desse Regulamento são manifestamente inconstitucionais e inaplicáveis.

Daí que, no entendimento das recorrentes, as questões de inconstitucionalidade suscitadas nunca poderiam ter sido desconsideradas no caso presente, estando em causa em ambos os arestos situações idênticas e tendo-se decidido em sentidos opostos a mesma questão jurídica concreta: a das consequências jurídicas da aplicação de normativos inconstitucionais.

Carecem, porém, de razão legal.

4.2. Este acórdão fundamento invocado (proferido em 8/7/2009, no processo n.º 0964/08) respeita a um recurso interposto contra a liquidação e cobrança de taxa municipal urbanística pela Câmara Municipal do Funchal, em que o ali recorrente também invocou a inconstitucionalidade do Regulamento de Taxas e Licenças Municipais deste Município, com o fundamento de que (i) não continha a indicação de normas de habilitação, (ii) que os elementos essenciais do tributo em causa nunca poderiam ser objecto de simples regulamento municipal, (iii) que o tributo em causa nunca poderia qualificar-se como taxa, mas sim como imposto e (iv) que os actos impugnados eram nulos: a) Porque os órgãos e agentes do Município do Funchal não podem criar impostos ou contribuições que não estejam previstas na lei; b) Porque faltam elementos essenciais, por não existir norma legal ou regulamentar válida susceptível de os fundamentar e por não se verificarem, no caso, os pressupostos de facto do tributo exigido; c) Por falta de atribuições; d) Por ofenderem o conteúdo essencial dos direitos fundamentais consagrados nos arts. 62º e 103º da CRP.

O acórdão considerou que o Regulamento em causa enfermava de inconstitucionalidade formal e que os regulamentos municipais que tenham por objecto a fixação de regras relativas à construção, fiscalização e taxas de operações de loteamento e de obras de urbanização, com excepção dos previstos no DL n.º 69/90, de 2/3, são obrigatoriamente submetidos a inquérito público, pelo prazo de 30 dias, antes da sua aprovação pelos órgãos municipais competentes, e são publicados no Diário da República. E mais considerou que a falta de publicação destes regulamentos nos preditos termos, implica a sua ineficácia jurídica. Sendo que sem a publicação das normas regulamentares nos termos e com o conteúdo assinalado, não é possível determinar ou exigir dos particulares as taxas urbanísticas em causa.

E concluindo, em suma, que as normas do dito Regulamento eram inconstitucionais e inaplicáveis nesse caso e que, assim, o acto ali impugnado enfermava de erro nos pressupostos de direito, que constitui vício de violação de lei e justificava a anulação de tal acto (arts. 99º do CPPT e 135º do CPA), este acórdão fundamento revogou a sentença ali recorrida e julgou procedente a respectiva impugnação.

4.3. Por sua vez, quanto ao acórdão recorrido, verifica-se o seguinte:

4.3.1. Na presente impugnação judicial as recorrentes impugnaram o acto de liquidação e cobrança de taxas urbanísticas pela realização de infra-estruturas, pelo aumento do número de fogos ou de outras áreas de utilização e pela libertação de ónus de fogos de renda limitada, liquidadas pela Câmara Municipal do Seixal, em 29/10/1997, no montante total de 4.133.830,80 Euros.

Invocando o seguinte:

- que as normas do Regulamento de Taxas e Licenças Municipais do Seixal (doravante RTLMS) em que o Município do Seixal fundamentou a aplicação dos tributos impugnados são formalmente inconstitucionais porque (i) o Regulamento não indica a respectiva lei habilitante, sendo que em caso idêntico o TConstitucional declarou a inconstitucionalidade formal de um Regulamento da CM do Porto; (ii) as normas do mesmo RTLMS violam o disposto nos arts. 103º, n.ºs. 2 e 3, 112º, n.º 5, 165º, n.º 1, alínea i) todos da CRP, sendo por isso inaplicáveis e absolutamente ineficazes aquelas normas do RTLMS, não podendo constituir base legal dos ditos tributos.

- que elas recorrentes realizaram todas as obras relativas às infra-estruturas urbanísticas necessárias, em consequência do licenciamento da sua operação de loteamento, pelo que não se verificam os pressupostos de facto previstos nos arts. 21º e 27º do RTLMS.

- que são plenamente aplicáveis as razões que levaram o TConstitucional (acórdão n.º 274/2004, de 20/4/2004), em caso absolutamente idêntico, a julgar inconstitucionais, por violação dos actuais arts. 103º e 165º/1/i) da CRP, as normas do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças Municipais de Baião, “enquanto interpretadas no sentido de que o tributo neles previsto pode ser cobrado ainda que não tenha como contrapartida a realização, ainda que futura, por parte da Câmara Municipal de Baião, de nenhuma obra de infra-estrutura que seja consequência directa ou indirecta da aprovação de uma operação de loteamento”.

- que as normas do RTLMS, ao abrigo do qual foi exigido o pagamento dos tributos sub judice, são, assim, claramente inconstitucionais e inaplicáveis, pois prevêm a criação de impostos ou, pelo menos,

de contribuições especiais não previstas na lei (v. art. 103º/2 da CRP, arts. 4º/3 e 8º da LGT, art. 2º/4 da Lei 42/98, de 6 de Agosto e art. 123º do CPA), enfermando de usurpação de poder legislativo.

4.3.2. Na sentença, proferida em 4/5/2011, o TAF de Almada concluiu pela caducidade do direito à impugnação, atendendo a que os vícios invocados determinam a anulabilidade (e não a nulidade) dos actos impugnados.

E interposto pelas recorrentes recurso desta decisão, o TCA Sul veio a confirmar a decisão de 1ª instância, por acórdão de 6/3/2012, ponderando o seguinte:

- Vem impugnado o acto de liquidação e cobrança de taxas urbanísticas pela realização de infra-estruturas, pelo aumento do número de fogos ou de outras áreas de utilização e pela libertação de ónus de fogos de renda limitada, liquidadas pela Câmara Municipal do Seixal, em 29/10/1997, no montante total de 4.133.830,80 Euros.

- A impugnação judicial deve ser apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos enunciados nas várias alíneas do n.º 1 do art. 102º do CPPT, sendo que se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.

- Segundo o entendimento da decisão de 1ª instância, todos os vícios apontados pelos impugnantes aos actos impugnados não são passíveis de gerar nulidade, mas sim anulabilidade, pelo que o regime aplicável quanto ao prazo para deduzir a impugnação judicial é o do n.º 1 do art. 102º do CPPT e não o do n.º 3 do mesmo artigo.

- Para sustentar a tese da tempestividade da impugnação, as recorrentes alegam que os actos de liquidação são nulos, porquanto (i) envolvem o exercício de poderes tributários não previstos na lei [art. 2º, n.º 4, da Lei n.º 42/98, de 6/8]; porquanto (ii) o Regulamento de Taxas e Licenças Municipais do Seixal é ineficaz e nulo, desde a origem, por força de inconstitucionalidade, não podendo produzir efeitos jurídicos, nem constituir a base legal impositiva dos actos de lançamento e liquidação dos tributos em causa; porquanto (iii) os actos tributários impugnados são nulos por falta de atribuições, por falta de elementos essenciais, por ofenderem o conteúdo essencial de direitos fundamentais e por constituírem actos consequentes de actos nulos.

- Porém:

**1) Quanto à alegação de que os actos tributários em causa envolvem o exercício de poderes tributários não previstos na lei:**

- Estão em causa as liquidações de taxas pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas (art. 19º, alínea a), da Lei n.º 42/98, de 6/8), pela concessão de licença de loteamento (al. b), do mesmo normativo), pela desoneração dos prédios de renda condicionada (al. o) do mesmo normativo e n.º 4 do art. 17º do DL n.º 400/84, de 31/12).

Considerando as atribuições dos municípios (arts. 65º, n.º 4 e 238º, n.º 3 e 241º, da CRP e art. 2º da Lei n.º 100/84, de 29/3), considerando que, quer à face do disposto no art. 49º, n.º 1, ou 50º, n.º 2, do DL n.º 400/84, de 31/12, quer à face do disposto no art. 32º do DL n.º 448/91, de 29/11, a liquidação e a cobrança das taxas em causa nos autos está prevista na lei e foi efectuada nos termos dos preceitos legais aplicáveis, não sendo assim de acompanhar a tese da falta de lei fundamento para a tributação em causa.

Pelo que, quer por não se antever que se comprove a inexistência de lei fundamento para a liquidação das taxas em causa, quer por não se antever que se comprove a ocorrência de vício gerador de nulidade dos respectivos actos de liquidação, é de concluir que a presente impugnação teria que ser deduzida no prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 102º do CPPT e atendendo a que o último pagamento em prestações das quantias em causa foi efectuada a 26/9/1997 e que a petição de impugnação foi apresentada em 27/6/2005, a sentença recorrida bem decidiu pela caducidade do direito de impugnação.

**2) Quanto à alegação de que o Regulamento de Taxas e Licenças Municipais do Seixal é ineficaz e nulo, desde a origem, por força de inconstitucionalidade:**

- Constitui jurisprudência fiscal firme a de que «[a] inconstitucionalidade é vício gerador, não de nulidade, mas de mera anulabilidade, sempre que não se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental. E direitos fundamentais são aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos (cfr. art. 133º, n.º 1, alínea d) do CPA).

- Por isso, os actos de liquidação que aplicam normas inconstitucionais, enquanto integram vício de violação da lei por erro nos pressupostos de direito, não são nulos, mas meramente anuláveis, razão pela qual a impugnação, com base nas alegadas ilegalidades, também não são pode ser deduzida a todo o tempo.

**3) Quanto à alegação de que os actos tributários impugnados são nulos por falta de atribuições, por falta de elementos essenciais, por ofenderem o conteúdo essencial de direitos fundamentais e por constituírem actos consequentes de actos nulos:**

- Também constitui jurisprudência fiscal assente a de que «[r]esulta da conjugação do disposto nos arts. 133º e 135º do CPA, que a nulidade, enquanto modalidade de invalidade dos actos administrativos, se tem de assumir e valorar como uma forma invalidante excepcional, porquanto a regra é a

anulabilidade, que emerge sempre que um acto administrativo é praticado “com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção”

- No caso, estão em causa os montantes liquidados pela realização de infra-estruturas, os montantes liquidados pelo aumento de fogos ou outras áreas de utilização (tudo nos termos da cláusula 11ª do Alvará de Loteamento n.º 21/92, de 19/11), e os montantes liquidados pela libertação de ónus de fogos de renda limitada, nos termos da deliberação da Câmara Municipal do Seixal, de 29/10/1997; por meio da presente operação urbanística às recorrentes foi permitida a constituição de 260 de lotes de terreno para urbanização e edificação nas valências constantes do Alvará de Loteamento n.º 21/92 (habitação, comércio, serviços, indústria) e a construção subsequente de 3.989 fogos.

- Não se vê, nem as recorrentes alegam, que a liquidação das taxas em causa constitua violação de direito fundamental concretizada na sua esfera jurídica e também não foi demonstrada a ocorrência de usurpação de poderes de que enfermariam, quer os actos de liquidação em exame, quer o regulamento municipal que lhes deu cobertura, porquanto, quer os primeiros, quer o segundo consubstanciam o exercício de poderes próprios do Município de garantia prévia e posterior da actividade de zonamento nas áreas sob sua jurisdição, que àquele competem (arts. 65º, n.º 4 e 238º, n.º 3 e 241º, da CRP e art. 2º da Lei n.º 100/84, de 29/3). Nem igualmente se apura que, quer as liquidações das taxas em apreço, quer o regulamento na base do qual foram liquidadas se possam reconduzir às situações de nulidade tipificadas no art. 133º, n.º 2, do CPA, pelo que falha também o suporte da alegação de que as liquidações referidas são actos nulos ou actos consequentes de actos nulos.

4.4. Como supra se disse, as recorrentes entendem que há oposição de acórdãos, visto que no acórdão recorrido se decidiu, que relativamente às alegadas ineficácia e nulidade do RTLMS, por inconstitucionalidade, esta é vício gerador, não de nulidade, mas de mera anulabilidade e, assim, essa arguição não é idónea para superar o prazo de caducidade (90 dias) em que a presente impugnação haveria de ser deduzida, ao passo que no acórdão fundamento, se considerou que as normas do Regulamento ali em causa são manifestamente inconstitucionais e inaplicáveis.

Ou seja, as questões de inconstitucionalidade suscitadas nunca poderiam ter sido desconsideradas no caso presente e, assim, estão em causa em ambos os arestos situações idênticas, tendo-se decidido em sentidos opostos a mesma questão jurídica concreta: a das consequências jurídicas da aplicação de normativos inconstitucionais.

Porém, atendendo ao exposto, não se vê que estejam verificados os pressupostos da invocada oposição entre o acórdão recorrido e o dito acórdão do STA, de 8/7/2009.

Neste, como se viu, conclui-se, a propósito do Regulamento de Taxas e Licenças do Município do Funchal, que o mesmo é ineficaz por não ter sido objecto de publicação em Diário da República e é formalmente inconstitucional por não conter a indicação da lei habilitante, sendo que a falta de publicidade exigida por lei para um acto de conteúdo genérico do poder local implica a sua ineficácia jurídica.

Todavia, no acórdão recorrido, nenhuma destas questões foi concretamente apreciada ou esteve em causa.

Na verdade, como se referiu no inicial despacho do relator (no TCAS - fls. 481 a 485) em que se considerou não existir a apontada oposição de acórdãos (despacho que posteriormente revogado pelo acórdão da conferência, de 22/1/2013 - fls. 513 a 518) no acórdão recorrido não foi apreciada (nem fora alegada) a ineficácia do RTLMS por falta de publicidade exigida por lei, concretamente, por violação do disposto no art. 68º-B do DL n.º 448/91, de 29/11. Esta questão, objecto de apreciação no acórdão fundamento invocado, nem sequer fora, aliás, alegada na petição inicial da presente impugnação.

Veja-se que no mencionado acórdão da conferência o que acaba por se concluir é que se verifica a oposição de acórdãos, porque a questão fundamental de direito objecto de decisão, quer no acórdão recorrido, quer no acórdão fundamento, reside em saber se «o desvalor da inconstitucionalidade do regulamento municipal de suporte da tributação através das taxas urbanísticas é tal que determine, como consequência, a superação do prazo regra de caducidade da acção, previsto para as situações de anulabilidade, no que respeita à impugnação do acto de liquidação do tributo».

Porém, considerando o que supra se exarou quanto ao teor da fundamentação e das questões decididas nos acórdãos fundamento e recorrido, não vemos que tal questão haja sido objecto de apreciação ou pronúncia expressa por qualquer dos arestos. No acórdão recorrido afirma-se que a inconstitucionalidade é vício gerador, não de nulidade, mas de mera anulabilidade e que, por isso, o argumento com base na inconstitucionalidade ou na inaplicabilidade do RTLMS não é idóneo à superação do prazo de caducidade da impugnação; mas no acórdão fundamento, embora se conclua pela inconstitucionalidade (e consequente inaplicabilidade) das normas do Regulamento ali em causa, não se apreciou qualquer questão ligada à tempestividade da impugnação ou à aplicação dos prazos de impugnação previstos no art. 102º do CPPT.

Ora, assim sendo, não pode considerar-se que estão em causa em ambos os arestos situações idênticas e que os acórdãos em confronto decidiram em sentidos opostos a mesma questão jurídica concreta: a das consequências jurídicas da aplicação de normativos inconstitucionais.

Trata-se, antes, como também referem a recorrida e o MP, de questões e matérias diferentes e sem qualquer possibilidade de equiparação, sendo, precisamente, essa diversidade de factuais e de questões que justifica as diferentes soluções jurídicas adoptadas nos dois arestos e não qualquer real divergência de interpretação e aplicação de normas jurídicas relativamente ao mesmo e único tema.

Sendo certo, de todo o modo, que apenas seria relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas e que tal oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos (não bastando, sequer, a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta) - cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, p. 424, acs. do Plenário deste STA, de 15/11/2006, rec. n.º 387/05, bem como os acs. do Pleno desta Secção do STA, de 15/9/2010, recs. n.ºs. 344/2009 e 881/2009.

Em suma, conclui-se que não se afirma, no acórdão recorrido, qualquer inconstitucionalidade que seja subsumível em termos de semelhança à questão decidida no acórdão fundamento e que não se verifica, portanto, a alegação de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão do STA, proferido em 8/7/2009, no processo n.º 0964/08.

5. As recorrentes invocam, igualmente, oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão do STA, de 2/3/1999, proferido no processo n.º 022434, relativamente à questão das «Consequências jurídicas da criação, por órgãos municipais, de impostos não previstos na lei».

Oposição que, na alegação das recorrentes, decorre do seguinte:

No acórdão recorrido decidiu-se:

«No que respeita à asserção de que os actos tributários em causa envolvem o exercício de poderes tributários não previstos na lei, estão em causa as liquidações de taxas pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas (...), pela concessão de licença de loteamento (...), pela desoneração dos prédios de renda condicionada (...).

Considerando as atribuições dos municípios (...), considerando que, quer à face do disposto no artigo 49º, n.º 1, ou 50º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 400/84, de 31 de Dezembro, quer à face do disposto no artigo 32º do Decreto-Lei n.º 448/91, de 29 de Novembro, a liquidação e a cobrança das taxas em causa nos autos está prevista na lei e foi efectuada nos termos dos preceitos legais aplicáveis, não sendo assim de acompanhar a tese da falta de lei fundamento para a tributação em causa. (...) Por outras palavras, seja por não se antever que se comprove a inexistência de lei fundamento para a liquidação das taxas em causa, seja por não se antever que se comprove a ocorrência de vício gerador de nulidade [ou outro equiparável] dos actos de liquidação em causa, forçoso se torna concluir pela extemporaneidade da impugnação.»

Por seu turno, no acórdão fundamento (do STA, de 2/3/1999, no processo n.º 022434, publicado no Ap. ao DR, de 23/5/2002, pp. 373 a 378), decidiu-se:

«E a nulidade, tendo a receita em causa a natureza de um imposto, como está definido no processo, o acto que a exige sofre de nulidade.

E a nulidade é invocável a todo o tempo, não estando a sua alegação sujeita a qualquer prazo de caducidade (arts. 134º do C.P. Administrativo e 286º do C. Civil).

A nulidade era a sanção que a lei então vigente previa expressa e especialmente para este tipo de actos lesivos que lançassem um imposto não previsto na lei, como aconteceu no caso sub judice, como se encontra julgado definitivamente na sentença.

Na verdade, dispunha-se no n.º 4 do art. 1º do DL. n.º 98/84, de 29/3 (Lei das Finanças Locais) que «são nulas, independentemente de declaração dos tribunais, as deliberações dos órgãos autárquicos que transgredirem as disposições legais respeitantes ao lançamento de impostos.»

E o regime especial exposto foi expressamente mantido pelo n.º 4 do art. 1º da Lei n.º 1/87, de 6/1 (nova Lei das Finanças Locais) onde se dispôs «são nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que determinem o lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais valias não previstas na lei».

Estamos, pois, perante um regime especial de invalidade prevista apenas para este tipo de actos lesivos.

Assim sendo, não tem sentido o chamamento à colação, como a recorrente faz, do princípio de que a anulabilidade é a sanção-regra a aplicar aos actos que sofram de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto ou de direito (vício de violação de lei), pois essa regra só é de aplicar quando não esteja prevista outra sanção, como a nulidade, ao contrário do que neste caso se verifica.»

Ora, deste excerto decorre claramente que neste acórdão do STA, de 2/3/1999, a questão analisada respeita à criação e lançamento de impostos, por órgãos municipais, não previstos na lei (note-se que o acórdão refere expressamente que a receita ali em causa tem «a natureza de um imposto, como está definido no processo» pelo que «o acto que a exige sofre de nulidade») enquanto que no acórdão recorrido se considerou que a liquidação e cobrança dos tributos (taxas) aqui em causa (taxas pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas, pela concessão de licença de loteamento,

pela desoneração dos prédios de renda condicionada) está prevista na lei e foi efectuada nos termos dos preceitos legais aplicáveis.

Também relativamente a esta questão e a este acórdão fundamento não se verificam, portanto, os requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, dado que, os acórdãos alegadamente em confronto não assentam, sequer, em situações de facto idênticas.

Estamos, antes, em presença de situações diversas e que não são coincidentes, daí derivando a diferença de soluções jurídicas adoptadas nos acórdãos em questão e não de qualquer real divergência de interpretação e aplicação de normas jurídicas relativamente ao mesmo e único tema.

6. De todo o modo, sempre a admissão do recurso colidiria também com a não verificação do requisito atinente à sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Com efeito, embora a questão atinente ao regime de invocação de vício do acto de liquidação que não se baseia em norma existente e válida, tenha sido objecto de vivo debate jurisprudencial (como se dá conta no acórdão desta Secção do STA, de 28/11/2012, no processo n.º 0593/12) veio, como ali também se salienta, a firmar-se «uma corrente jurisprudencial uniforme, embora não pacífica (como se colhe nos votos de vencido lavrados nos Acórdãos do Plenário de 30 de Maio de 2001, proc. n.º 22.251 e de 7 de Abril de 2005, proc. n.º 1108/03), no sentido de que não são impugnáveis a todo o tempo os actos de liquidação como o que está em causa nos autos, antes têm de ser impugnados no prazo de impugnação dos actos anuláveis ou, nos casos em que haja instauração de execução fiscal, até ao termo do prazo de oposição», orientação jurisprudencial esta que «foi reafirmada em pelo menos três acórdãos do Pleno da secção de Contencioso Tributário deste STA (Acórdãos de 22 de Junho de 2005, proc. n.º 1259/04, de 16 de Novembro de 2005, proc. n.º 019/04 e de 5 de Julho de 2007, proc. n.º 479/06), todos tomados por unanimidade, e foi reafirmada posteriormente em vários outros acórdãos da secção, entre os quais o Acórdão de 10 de Janeiro de 2007, rec. n.º 459/06 e o apontado acórdão de 28/11/2012, rec. n.º 0593/12 (...)

Ou seja, tendo havido pagamento voluntário, a impugnação dos actos referidos apenas poderia ter lugar de acordo com o regime legal de impugnação de actos anuláveis.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, em relação a acto que aplique norma inconstitucional, salvo se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental - alínea d) do n.º 2 do art. 133º do CPA - o que não é o caso do princípio da legalidade ou do direito à propriedade privada que não é absoluto ou ilimitado, como o TC vem acentuando.

As imposições tributárias não podem ser vistas como restrições ao direito de propriedade mas antes como limites implícitos deste direito, mesmo que se considere o direito de propriedade um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias.

Cfr. os Acs. do STA de 30/05/2001 rec. 22.251 (Plenário) e de 29/06/2005 rec. 117/05, 22/06/2005 rec. 1259/04 (Pleno), 25/05/2004 rec. 208/04, 25/05/2004 rec. 1708/03, 12/01/2005 rec. 19/04, 28/01/2004 rec. 1709/03, 14/01/2004 rec. 1678/03, 15/12/2004 rec. 1920/03; do TC n.º 67/91 in BMJ 406-190 e o Parecer da Procuradoria Geral da República de 30/06/2005, in DR, II Série, de 26/09/2005» (citado acórdão de 28/11/2012).

Daí que, também nesta base, o recurso deveria julgar-se findo.

#### DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pelas recorrentes.

Lisboa, 16 de Outubro de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão*.

(<sup>1</sup>) Sobre esta matéria, cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, vol. IV, 6.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 468 (nota 7b) ao artigo 284.º.

(<sup>2</sup>) Cfr. o ac. deste STA, de 7/5/2003, proc. n.º 1149/02: «o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido artigo 284.º n.º 5 do CPPT não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso».

Cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao artigo 284.º).

(<sup>3</sup>) Loc. cit., anotação 15 c) ao artigo 284.º, pp. 482/483.

(<sup>4</sup>) Datado de 22/1/2013 (fls. 513 a 518) e que revogou o inicial despacho do relator, proferido em 28/9/2012 (fls. 481 a 485) que tinha concluído pela inexistência de oposição de acórdãos.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Despacho de reversão. Fundamentação.*

### Sumário:

*A fundamentação formal do despacho de reversão basta-se com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efectivada (n.º 4 do artigo 23.º da LGT) não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efectivo das funções do gerente revertido.*

Processo n.º 458/13-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

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

### RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul que deu provimento ao recurso que A..... interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, na qual, por sua vez, se julgara improcedente a oposição contra a execução fiscal para cobrança de dívidas de IRS, IRC e IVA dos anos de 2000, 2003 a 2005, inicialmente instaurada contra a devedora originária B....., Lda.

Invoca existência de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido no TCA Sul, em 29/9/2009, no proc. n.º 03071/09.

1.2. Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 866-868).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator junto do TCAS (fls. 869) considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

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

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

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento, isto é, de que está devidamente fundamentado o despacho de reversão, nos termos do art. 23º nº2 da LGT e art. 153º nº2 do CPPT, desde que demonstre a inexistência de bens penhoráveis do devedor principal e seus sucessores ou a sua fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora não sendo necessário que demonstre, também, o exercício efectivo da gerência por parte do revertido.

3) Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, contrariamente ao deliberado no Acórdão recorrido que considerou que, para o despacho de reversão estar devidamente fundamentado necessita, para além da declaração da inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário e seus sucessores, da demonstração do exercício efectivo da gerência, com indicação do período de exercício do cargo, que a lei, de acordo com as normas citadas, não exige que o despacho de reversão contenha, também, a demonstração de o revertido ter sido gerente de facto no período a que respeita a dívida.

Termina pedindo que se decida no sentido de que existe oposição de julgados e que o recurso seja julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do acórdão fundamento, revogando-se o acórdão recorrido.

1.5. A recorrida A..... apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

A) No caso de se concluir que existe oposição entre os dois acórdãos, ao abrigo do disposto no art. 284º CPPT, o presente recurso deve prosseguir tendo em vista a sua apreciação e o dirimir do conflito de jurisprudência.

B) O despacho de reversão *sub judice* não se encontra suficientemente fundamentado, em virtude da «...total ausência de menção do exercício da gerência pela revertida, bem como, a completa omissão

*de indicação da norma legal, sustentante da imputada responsabilidade subsidiária.*», conforme resulta do acórdão recorrido.

C) Ao contrário do entendimento da Recorrente, o despacho de reversão não se basta, em termos de fundamentação, com a demonstração de inexistência de bens penhoráveis do devedor principal e seus sucessores ou a sua fundada inexistência, carecendo ainda da demonstração do exercício da gerência por parte da Revertida.

D) Tal entendimento é, desde logo, posto em causa pelo elemento sistemático de interpretação das normas, impondo-se uma análise do conjunto dos diplomas (incluindo a Lei Fundamental) que regulam a matéria.

E) Pelo que não é possível restringir a análise da questão da fundamentação do despacho de reversão à interpretação literal dos artigos n.º 2 do art. 23º LGT, com a norma do n.º 2 do art. 153º CPPT.

F) O art. 24º, n.º 1 LGT introduz um elemento fundamental na determinação do conteúdo do dever de fundamentação do despacho de reversão, e que é o exercício efectivo das funções de gerente, sendo este elemento relevado ao nível da jurisprudência maioritária dos tribunais administrativos superiores.

G) O Ac. do TCA Sul de 28/02/2012 - CT 2º Juízo, Proc. 02698/08, refere quanto aos fundamentos a incluir no despacho de reversão, «têm de ser alegados, incorporados, no despacho de reversão e comprovados pela administração tributária/AT, com a obrigatoriedade de indicação das normas legais em que esta faz apoiar a responsabilidade subsidiária imputada ao revertido», um pressuposto de cariz substantivo (declaração da inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário (e seus sucessores), e um requisito constitutivo do direito à reversão, (a gerência, mais, específica e exigentemente, o exercício efetivo da gerência), sob pena de falta de fundamentação e consequente anulação do acto.

H) O Ac. TCA Norte de 11/03/2010, Proc. n.º 00349/05.6BEBRG, refere que «a AT, pese embora a possibilidade referida em V, que assiste ao tribunal em sede de oposição à execução fiscal, não pode dispensar-se de alegar no despacho de reversão a gerência de facto.»

I) O Ac. STA de 03/02/2011, Proc. 0944/10, refere que «Nos termos do artigo 24º, n.º 1, da LGT, não basta para a responsabilização das pessoas aí indicadas a mera titularidade de um cargo, sendo indispensável que tenham sido exercidas as respectivas funções.»

J) Aliás, o regime do anterior CPT coincide em pleno com o regime da LGT, evidência demonstrada pela utilização nos dois normativos da mesma expressão «...e outras pessoas que exerçam...», constituindo pois, tal exercício efectivo ou de facto, um dos pressupostos para poder haver lugar à responsabilidade subsidiária.

K) Uma vez que estamos perante um acto tributário de natureza excepcional, dado que constitui um desvio ao princípio da capacidade contributiva, existe em relação ao mesmo um especial dever de fundamentação, não só por se tratar de um acto administrativo que afecta direitos e interesses subjectivos (arts. 125º do CPA), mas também para plena salvaguarda do seu direito de defesa (art. 268º CRP e art. 77º LGT).

L) O despacho de reversão deveria, pois, conter em termos de fundamentação, as razões de facto e de direito que levaram o órgão de execução fiscal a decidir como decidiu, de modo a que a revertida, no pleno exercício do seu direito de defesa, pudesse impugnar a decisão por erro nos pressupostos ou qualquer outro vício.

M) Conforme consta do acórdão recorrido, a propósito da ausência da menção do exercício da gerência e da correspondente norma legal ao nível do despacho de reversão, «...estes défices são, objectiva e independentemente de qualquer tipo de adivinhação sobre se, pelo conteúdo da petição de oposição, a oponente compreendeu o sentido e o alcance da ocorrida reversão, idóneos, bastantes, para reputarmos insuficiente a fundamentação do despacho apreciando, insuficiência que encerra vício equiparável à falta de fundamentação, com a mesma consequência directa: a anulação do ato afetado (arts. 125º n.º 2 e 135º CPA)»

N) Assim, improcede em toda a linha o recurso interposto, devendo o conflito jurisprudencial ser dirimido a favor da jurisprudência constante do acórdão recorrido.

Termina pedindo a confirmação do julgado recorrido.

1.6. O MP emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«1. O conflito de jurisprudência deverá ser decidido por adesão à doutrina do acórdão recorrido, com a restrição de que é suficiente a alegação do exercício efectivo do cargo e a indicação do período temporal relevante (período de verificação do facto constitutivo da dívida tributária ou período do prazo legal de pagamento ou entrega).

## 2. ARGUMENTÁRIO

1º A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal (art. 23º n.º 1 LGT).

O despacho de reversão dá início ao procedimento para efectivação da responsabilidade subsidiária; sendo um acto administrativo tributário, o despacho de reversão está sujeito a fundamentação, como



corolário do princípio constitucional da fundamentação expressa e acessível dos actos administrativos (art. 268º n.º 3 CRP; arts. 23º n.º 4 e 77º n.º 1 LGT).

2º São pressupostos da responsabilidade subsidiária (arts. 23º n.º 4 e 24 n.º 1 LGT):

- a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, dos responsáveis solidários e seus sucessores (art. 23º n.º 2 LGT; art. 153º n.º 2 CPPT);
- o exercício efectivo do cargo nos períodos relevantes de verificação do facto constitutivo da dívida tributária ou do prazo legal de pagamento ou entrega (art. 24º n.º 1 LGT).

3º Enquanto acto administrativo tributário o despacho de reversão deve incluir igualmente a indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, por forma a permitir-lhe o eventual exercício esclarecido do direito de defesa (art. 77 n.º 1 LGT).

4º A fundamentação formal do despacho de reversão deve bastar-se com a mera alegação dos pressupostos e extensão temporal da responsabilidade subsidiária (art. 23º n.º 4 LGT).

5º Em caso de discordância o revertido exercerá o direito de defesa mediante dedução de oposição onde, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova aplicáveis às distintas situações das previsões legais:

- incumbe à administração tributária comprovar a alegação de exercício efectivo do cargo e a culpa do revertido na insuficiência do património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado para a satisfação da dívida tributária, quando esta se tenha constituído no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado após aquele exercício (art. 24º n.º 1 a) LGT).
- incumbe ao revertido comprovar que não lhe é imputável a falta de pagamento pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo (art. 24º n.º 1 alínea b) LGT).

6º A jurisprudência do STA-SCT pronunciou-se no sentido propugnado quanto ao conteúdo da fundamentação do despacho de reversão (acórdãos STA-SCT 31.10.2012 processo n.º 580/12; 23.01.2013 processo n.º 953/12).

3. No caso concreto a aplicação da solução da questão fundamental de direito submetida à apreciação do STA tem como consequência jurídica a ilegalidade do despacho de reversão por omissão de alegação do exercício efectivo do cargo e de indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao executado revertido (probatório alínea K); acórdão recorrido fls. 826).

#### CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

O conflito de jurisprudência deve ser resolvido mediante solução da questão fundamental de direito nos termos enunciados na fundamentação»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

#### FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes, tendo o especificado na alínea K) sido aditado pelo acórdão recorrido, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art. 712º do CPC:

A) Em 25/03/2005, foi instaurado no serviço de finanças de Vila Franca de Xira 2, o processo de execução fiscal n.º 3573200501007556 e apensos, à sociedade B....., LDA. (Cfr. fls 1 e ss do PEF).

B) As dívidas referem-se a IRC de 2003, coimas fiscais, IVA de 2004 e 2005, IRS de 2000, 2004 e 2005.

C) Em 21/06/2005 foi lavrado no serviço de finanças de Vila Franca de Xira 2, o auto de diligências de fls 15 do PEF, no qual se deixa exarado que foram penhorados créditos contabilizados pela executada B....., LDA., no montante de 2.777,94, e penhorou-se a sua conta bancária que se encontrava devedora e que “Sendo notória a insuficiência de meios da executada para solver as suas dívidas fiscais, propõe-se o desencadear imediato do processo de reversão contra os responsáveis subsidiários da mesma.”

D) Em 24/05/2006 foi proferido despacho de reversão pelo chefe do serviço de finanças de Vila Franca de Xira 2, pelo qual se reverteu as dívidas mencionadas em A) e B) contra a ora oponente, na qualidade de responsável subsidiária.

E) O despacho mencionado na alínea anterior refere a “insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal”, identificando a natureza das dívidas e o montante da dívida exequenda.

F) Em 01/06/2006 foi assinado o aviso de recepção referente à citação da oponente para os termos da execução fiscal mencionada em A).

G) As condições do mercado não eram as melhores para o desenvolvimento da actividade da executada originária.

H) A oponente era sócia e única gerente da sociedade executada originária desde 28/05/1998 (cfr. certidão do Registo Comercial de fls 145 dos autos).

I) A sociedade executada originária obrigava-se com a intervenção de um gerente (cfr. certidão do Registo Comercial de fls 145 dos autos).

J) A oponente era a pessoa que na sociedade executada originária assinava todos os documentos que obrigavam esta sociedade.

K) O despacho de reversão, referido em D) e E), tem a seguinte redação:

Face às diligências de folhas 5 e estando concretizada a audição do(s) responsável(eis) subsidiário(s), prossiga-se com a reversão da execução contra na A..... contribuinte n.º ....., morador em Av. ...., n.º ...../..... - Queluz, na qualidade de responsável subsidiário, pela dívida abaixo discriminada.

Atenta a fundamentação infra, a qual tem de constar da citação, proceda-se à citação do(s) executado(s) por reversão, nos termos do art.º 160.º do CPPT para pagar no prazo de 30 (trinta) dias, a quantia que contra si reverteu sem juros de mora nem custas (n.º 23.º da LGT).

...

Fundamentos da reversão

Insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal

..., cfr. fls 10 do PA apenso.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 26/6/2012 (fls. 823/834), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do mesmo TCA Sul, em 29/9/2009, no proc. 03071/09.

E como acima se referiu, por despacho proferido em 20/11/2012 (fls. 869) o Exmo. relator do acórdão recorrido considerou verificada a apontada oposição de acórdãos.

Mas porque tal decisão do relator não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, <sup>(1)</sup> importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.2. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

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

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

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

– a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas ( () Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA:

– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

– de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;

– de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição no que respeita à questão em apreciação nos acórdãos em confronto e que se prende com o conteúdo da fundamentação do despacho de reversão proferido em processo de execução fiscal.

Vejam, pois.

4.1. A oponente/recorrida A..... deduziu a presente oposição à execução fiscal e apensos contra si revertida por dívidas de IRS, IRC, IVA (dos anos de 2000, 2003 a 2005) e de coimas fiscais, da executada originária B....., Lda..

No Tribunal Tributário de Lisboa foi proferida sentença que decidiu julgar improcedente tal oposição (excepto quanto à dívida de coimas e custas processuais).

Tendo a oponente interposto recurso da sentença, o TCA Sul, dando provimento ao recurso, revogou a sentença e julgou procedente a oposição.

Considerou-se, para tanto, no respectivo acórdão (ora recorrido), o seguinte, no que aqui releva:

- Em face da exigência legal de fundamentação do despacho de reversão e apesar de essa fundamentação dever resultar da especificidade de cada caso, há elementos imprescindíveis que devem integrar o conteúdo dos fundamentos a incluir e a externar no texto do próprio despacho, pelo que será em função dos “termos contextuais” deste que devem determinar-se a sua validade e legalidade.

- Do n.º 2 do art. 153º do CPPT e do n.º 2 do art. 23º da LGT emerge desde logo um pressuposto de cariz substantivo, essencial, da reversão de qualquer execução fiscal, e que corresponde à declaração da inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário (e seus sucessores).

- De outra banda, na condição de requisito constitutivo do direito à reversão, encontramos o exercício efectivo da gerência, o qual, se estiverem em causa situações (como no caso presente) susceptíveis de enquadramento na previsão do n.º 1 do art. 24º da LGT, impõe a circunstanciada indicação do período do exercício do cargo: se na data da constituição das dívidas exequendas e/ou se na data do pagamento ou entrega do tributo respectivo.

- Ambos os apresentados pressupostos têm de ser alegados, incorporados, no despacho de reversão e comprovados pela AT, com a obrigatoriedade de indicação das normas legais em que esta faz apoiar a responsabilidade subsidiária imputada ao revertido, para permitir-lhe conhecer e questionar, atacando, se necessário, os concretos pressupostos determinantes da reversão da execução contra si.

- No caso, presente o teor da alínea K) dos factos provados, complementado com a análise integral do documento («DESPACHO (REVERSÃO)»), verifica-se que, quanto à decisão de reversão emitida contra a oponente, a total ausência de menção do exercido da gerência pela revertida, bem como, a completa omissão de indicação da norma legal, sustentante da imputada responsabilidade subsidiária.

- E estes défices são, objectiva e independentemente de se tentar saber se a oponente compreendeu, pelo conteúdo da petição de oposição, o sentido e o alcance da ocorrida reversão, idóneos, bastantes, para reputar de insuficiente a fundamentação do dito despacho de reversão, o que encerra vício equiparável à falta de fundamentação, com a mesma consequência directa: a anulação do acto afectado (arts. 125º n.º 2 e 135º do CPA).

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento (proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 29/9/2009, no proc. n.º 03071/09) estavam em causa dois recursos:

(i) um interposto pela Fazenda Pública, no qual a questão a apreciar se reconduzia quer a uma questão de facto (saber se, face à data da cessação de funções de gerência do ali oponente, nos autos existiam ou não elementos factuais que permitissem identificar se os factos tributários sobre que incidiu o lucro do exercício de 2003 ocorreram ou não no período de gerência efectiva), quer à questão de saber é ao revertido que cabe o ónus da prova (relativamente a dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo de gerente ou cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado depois deste) de não ter sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação;

(ii) um outro, interposto pelo ali oponente, no qual a questão a apreciar se reconduziu à de saber se a fundamentação do despacho de reversão deve também demonstrar a gerência de facto do revertido e bem assim que foi por culpa deste que se verificou a insuficiência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário.

4.3. É apenas quanto a este recurso que importa considerar o acórdão fundamento.

O qual, relativamente a esta matéria exara o seguinte:

«Nos termos do disposto no art. 23º da Lei Geral Tributária (LGT), com entrada em vigor em 1.1.1999 – cfr. art. 6º do Dec-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro – a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal (seu n.º 1).

A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão prévia – seu n.º 2.

A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação – seu n.º 4.

Ao nível processual, sobre esta matéria, dispõem as normas do artigo 153º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT):

2 – O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

a) Inexistência de bens penhoráveis de devedor e seus sucessores;

b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

De acordo com estas normas citadas, a lei não exige que o despacho de reversão contra o responsável subsidiário pelo pagamento da dívida tenha como pressupostos também, a demonstração de o revertido ter sido gerente de facto no período a que respeita a dívida exequenda nem a culpabilidade do mesmo na existência de bens penhoráveis, contrariamente ao invocado pelo recorrente, mas tão só que demonstre a inexistência de bens penhoráveis do devedor principal e seus sucessores ou a sua fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora.

A falta de gerência de facto no período a que respeita a dívida exequenda ou a falta de culpa do revertido pela falta ou insuficiência do património do devedor para solver a dívida exequenda, antes constitui um fundamento válido de oposição à execução fiscal, que o mesmo poderá utilizar para vir a ser desresponsabilizado pelo pagamento dessa dívida, subsumível na norma da alínea b), n.º 1, do art. 204º do CPPT – por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida – mas não como pressupostos a constarem do despacho de reversão por a lei os não ter erigido como tais ((1) Cfr. neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado, 2ª Edição revista e aumentada, 2000, VISLIS, pág. 701, nota 4.)

(...)

No caso, como consta da matéria das alíneas B) e C) do probatório e melhor se colhe dos autos, de fls. 11 e segs., foram, pelo órgão da execução fiscal, efectuadas diligências no sentido de apurar bens penhoráveis da sociedade executada e como nenhuns foram encontrados, legitimada se encontrava a AT para proceder à reversão contra o responsável subsidiário pelo pagamento da dívida, pelo que tal despacho de reversão não padece do invocado vício de falta de fundamentação, quer formal, quer substancial, tendo sido verificados os pressupostos que a lei faz depender a reversão da dívida contra o responsável subsidiário (falta ou insuficiência de bens da devedora originária) e que foram erigidos como suporte factual no mesmo despacho de reversão, que assim não pode lograr eivado do invocado vício.

No entanto, tal matéria face à prolação do despacho de reversão não ficava desde logo arrumada, bem podendo o oponente e ora recorrente no âmbito do seu direito ao contraditório, ter vindo alegar e provar a existência de bens da executada originária, suficientes para solver a dívida exequenda, cujo ónus da prova assim lhe pertencia nos termos disposto no art. 74º, n.º 1 da LGT, tendo em vista infirmar factualidade contrária à apurada em sede do mesmo despacho de reversão, e se o conseguisse, então seria a oposição de julgar procedente, por erro nos pressupostos de facto de tal despacho, conducente à sua anulação, o que o mesmo não fez pelo que o presente recurso não pode deixar de improceder.»

4.4. Confrontando os citados arestos e o teor das Conclusões do recurso, concluímos que, tal como aponta o Exmo. Procurador-Geral adjunto, a questão a decidir se prende com o conteúdo da fundamentação do despacho de reversão proferido em processo de execução fiscal e que, considerando o quadro normativo decorrente das disposições contidas nos arts. 23º, n.ºs. 2 e 4, 24º, n.º 1 e 77º, n.º 1, da LGT e no art. 153º, n.º 2, do CPPT, os acórdãos em confronto se pronunciaram sobre essa questão em termos divergentes.

Na verdade, o acórdão recorrido conclui que o despacho de reversão terá de conter (i) a declaração de inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário e seus sucessores, (ii) a alegação e comprovação pela administração tributária do período de exercício efectivo do cargo (período do facto constitutivo da dívida tributária ou período do prazo legal de pagamento ou entrega) e (iii) a indicação das normas legais que permitem a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, enquanto que o acórdão fundamento concluiu que o despacho de reversão terá de conter somente a declaração de inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário e seus sucessores, demonstrada pelos elementos constantes do auto de penhora.

E para além disso também, por outro lado, se verificam os restantes pressupostos da oposição de acórdãos, nomeadamente a identidade de situações fácticas e a não alteração substancial na regulamentação jurídica, sendo, pois, de concluir que se verifica, no caso, a invocada oposição de acórdãos, susceptível de fundamentar o presente recurso.

5. Importa, portanto, conhecer de fundo.

Vejamus.

5.1. De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 23º da LGT, a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal, sendo o despacho que a ordena (despacho de reversão) o acto que dá início ao procedimento para efectivação da responsabilidade subsidiária.

E sendo um acto administrativo tributário, aquele despacho está sujeito a fundamentação, dado até o princípio constitucional da fundamentação expressa e acessível dos actos administrativos (n.º 3 do art. 268º da CRP) densificado, no caso, no n.º 4 do art. 23º e n.º 1 do art. 77º da LGT. Daí que, enquanto acto administrativo tributário, o despacho de reversão deva incluir, além da indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, por forma a permitir-lhe o eventual exercício esclarecido do direito de defesa (citado n.º 1 do art. 77º da LGT), também a «declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação» - cfr. n.º 4 do art. 23º da LGT. (2)

Ora, são pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária, a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, dos responsáveis solidários e seus sucessores (n.º 2 do art. 23º da LGT e n.º 2 do art. 153º do CPPT), bem como o exercício efectivo do cargo nos períodos relevantes de verificação do facto constitutivo da dívida tributária ou do prazo legal de pagamento ou entrega desta (n.º 1 do art. 24º da LGT).

Daí que a fundamentação formal do despacho de reversão se baste com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efectivada (citado n.º 4 do art. 23º da LGT).

Não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efectivo das funções do gerente revertido.

É que, como se exara no acórdão de 31/10/2012, da Secção do Contencioso Tributário deste STA, processo n.º 0580/12, «não ... parece, porém, ... que seja necessário que do despacho de reversão constem os factos concretamente identificados nos quais a Administração tributária fundamenta a sua convicção relativa ao efectivo exercício de funções, pois que em causa não está uma acusação em matéria sancionatória e persistindo dúvida acerca do efectivo exercício de funções o “non liquet” não poderá deixar de ser valorado contra a Administração fiscal, que invoca o direito a responsabilizar o gerente, pois que inexistente presunção legal no sentido de que o gerente de direito exerça de facto as suas funções, daí que não possa seriamente defender-se que a não invocação no despacho de reversão de tais factos possa comprometer a defesa do responsável subsidiário»<sup>(3)</sup> sendo que, em caso de discordância, o revertido sempre poderá exercer o direito de defesa mediante dedução de oposição onde, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova aplicáveis às distintas situações das previsões legais (i) incumbe à AT comprovar a alegação de exercício efectivo do cargo e a culpa do revertido na insuficiência do património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado para a satisfação da dívida tributária, quando esta se tenha constituído no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado após aquele exercício (al. a) do n.º 1 do art. 24º da LGT); (ii) incumbe ao revertido comprovar que não lhe é imputável a falta de pagamento pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo (al. b) do n.º 1 do art. 24º da LGT).

5.2. Neste contexto, descendo ao concreto caso dos autos e considerando a factualidade julgada provada no acórdão recorrido, nomeadamente a especificada na alínea K) do Probatório, constata-se que o despacho de reversão é omissivo quanto à alegação do exercício efectivo do cargo e quanto à indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao executado revertido.

E apesar de o acórdão recorrido ter concluído que o despacho de reversão deve conter, além do mais, não só a alegação, mas também a comprovação, por parte da AT, do período de exercício efectivo do cargo, nada obsta, como salienta o MP, citando o Cons. Jorge Lopes de Sousa,<sup>(4)</sup> a que no recurso por oposição de acórdãos não se adira ao entendimento contido nos arestos em confronto: a solução da questão não obriga à adesão a um dos entendimentos em confronto, podendo o tribunal de recurso optar por solução distinta, no exercício do seu poder de livre indagação, interpretação e aplicação das regras de direito - art. 664º CPC (a que corresponde o actual n.º 3 do art. 5º do novo CPCivil).

Ou seja, nada obsta a que ora se decida o conflito de jurisprudência e o subjacente recurso, por adesão à doutrina do acórdão recorrido, mas com a restrição de que é suficiente a alegação do exercício efectivo do cargo e a indicação do período temporal relevante (período de verificação do facto constitutivo da dívida tributária ou período do prazo legal de pagamento ou entrega).

Solução da qual resulta, de todo o modo, a ilegalidade do despacho de reversão por omissão de alegação do exercício efectivo do cargo e de indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao executado revertido.

Pelo que, neste contexto, improcede o presente recurso por oposição de acórdãos, impondo-se, a confirmação do acórdão recorrido, com a presente fundamentação.

#### DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, julgando verificada a invocada oposição de acórdãos, negar provimento ao recurso e confirmar, com a presente fundamentação, o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Outubro de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

<sup>(1)</sup> Cfr. o ac. deste STA, de 7/5/2003, proc. n.º 1149/02: «o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido art. 284º n.º 5 do CPPT não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por

isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso».

Cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284º).

(<sup>2</sup>) De acordo com o disposto neste n.º 4 do art. 23º da LGT «A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação».

(<sup>3</sup>) No mesmo sentido ver também o acórdão de 23/1/2013, processo n.º 0953/12.

(<sup>4</sup>) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, Áreas Editora, 6ª ed., 2011, Vol. IV, p. 485. Cfr. também o acórdão do Pleno da SCT do STA, de 20/10/2004, processo n.º 1076/03, ali referenciado.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2013.

### Assunto:

*Avaliação indireta. Imóveis. Artigo 87.º, alíneas d) e f) da LGT.*

### Sumário:

*No que diz respeito a imóveis, não existe qualquer incompatibilidade entre o disposto nas alíneas d) e f), ambas do artigo 87.º da LGT. Com efeito, sendo o valor de aquisição superior a 250 000,00 euros a Administração Tributária fica legitimada a realizar avaliação indireta ao abrigo da citada alínea d) e do artigo 89º-A da LGT; sendo o valor de aquisição inferior aquele montante e verificando-se a situação prevista na alínea f) citada, a Administração Tributária pode realizar a avaliação indireta com fundamento nesta norma.*

Processo n.º 882/12-50.

Recorrente: Director de Finanças do Porto.

Recorrido: A...

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

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

**I.** O Director de Finanças do Porto veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Norte em 14.03.2012 – Processo n.º 2347/11-BEPRT por este se encontrar em oposição com os acórdãos proferidos por este STA em 15.09.2010 – Processo n.º 0660/2010 e de 13.07.2011 – Processo n.º 0614/11.

**II.** Admitido o recurso, por despacho de fls. 251, foram produzidas alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos (v. fls. 260/264)

**III.** Por despacho do Relator de fls. 268/271, foi julgada verificada a oposição entre os citados acórdãos, tendo sido produzidas alegações ao abrigo do n.º 5 do artº 284º do CPPT, nas quais a recorrente concluiu:

A) - O presente recurso tem por objeto o douto Acórdão proferido em 14 de março de 2012 pelo Tribunal Central Administrativo Norte, visando a parte em que o mesmo decidiu que não é passível de incidir a tributação por métodos indiretos numa situação em que concorra para o acréscimo patrimonial a aquisição de um imóvel por um valor inferior ao pressuposto na alínea d) do artº. 87º da LGT, fundada na aplicação direta do disposto na alínea f) do artº. 87º e n.º 5 do artº. 89º-A da LGT, na vigência da redação dada pela Lei n.º 55-B/2000 de 30.12.

B) - Salvo o devido respeito, o douto Acórdão recorrido procede de alguma forma à deslocação do centro de gravidade da questão, não tendo em conta a razão fundamental das opções do legislador, além de não colher apoio na letra da lei, ainda que minimamente expresso, como sempre exigiria o artº. 9º do C. Civil.

C) - O que está essencialmente em causa nas sucessivas alterações do artº. 87º da LGT, é uma constante preocupação de reforço da luta contra a fraude e evasão fiscal, tal como foi propósito inicial da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro, com a identificação e perseguição, através do método de tributação indireta, de situações indiciadoras de capacidade contributiva em desconformidade com a declarada, independentemente do facto típico gerador dessa capacidade e da qualificação dos rendimentos quanto à fonte.

D) - O aditamento da alínea f) ao artº. 87º da LGT, nos termos em que foi operado e que estava em vigor à data dos factos presentes a Juízo nestes autos (artº. 40º da Lei n.º 55-B/2004) teve em vista

legitimar a Administração Tributária a realizar fixações por métodos indiretos do rendimento tributável, sendo intenção do legislador com a sua abrangência uma luta cada vez maior contra a fraude e evasão fiscal, tendo em conta que a alínea d) do art.º 87º da LGT só é aplicável desde que, para além dos restantes requisitos, o valor de aquisição seja superior a determinado montante.

E) - Assim, a finalidade da previsão normativa da alínea f) do art.º 87º da LGT consistiu em abarcar situações de fraude e evasão fiscal relevantes e relativamente às quais a Administração Tributária nada poderia fazer porque traduzíveis em valores inferiores ao que está pressuposto na aplicação da alínea d) do art.º 87º, que tem por referência os valores padrão estabelecidos no n.º 4 do art.º 89º-A da LG.

F) - Não fazendo a norma qualquer distinção entre bens móveis e imóveis ou direitos, a alínea tem de aplicar-se a todas as situações nela enquadráveis, nomeadamente a situações de aquisição de imóveis por valor inferior a € 250.000,00 e como tal, não suscetível de lhe ser aplicada a alínea d) do art.º 87º da LGT.

G) - O legislador ao embutir - em momento posterior à introdução da alínea d) do artigo 87º e do artigo 89º-A da LGT - a alínea f) do artigo 87º no elenco das situações fácticas que legitimam a avaliação indireta do rendimento tributável, quis, além do mais, expressamente acautelar toda e qualquer tentativa de planeamento fiscal que visasse afastar a aplicabilidade da alínea d) do artigo 87º da LGT, mormente através da eventual repartição dos acréscimos patrimoniais por dois ou mais períodos de tributação, de forma a não alcançar em nenhum deles o valor padrão de «manifestação de fortuna» previsto no n.º 4 do art.º 89º-A da LGT.

H) - Os pressupostos inscritos na alínea f) do artigo 87.º para abrir o procedimento de avaliação indireta são objetivos. Por um lado, é requerida a existência de um acréscimo patrimonial e, pelo outro, o rendimento declarado. Se a divergência não justificada entre um e outro for de, pelo menos, um terço, ter-se-á forçosamente que iniciar um procedimento de avaliação indireta no âmbito do qual é ao contribuinte que cabe o ónus da prova quanto à origem dos rendimentos.

I) - É o próprio legislador que prevê expressamente o caso da verificação simultânea quanto aos pressupostos de aplicação das alíneas d) e f) do art.º 87º da LGT, como circunstância legitimadora para o uso de avaliação indireta nos termos dos n.ºs 3 e 5 do art.º 89º-A da LGT, não estabelecendo qualquer relação de especialidade entre elas relativamente à natureza do acréscimo patrimonial verificado, mormente se este consiste ou não na aquisição de um bem imóvel, pelo que a alínea f) do art.º 87º se aplicará quando a natureza do acréscimo patrimonial se traduz na aquisição de um bem imóvel.

J) - Os pressupostos inscritos na alínea f) do artigo 87.º para abrir o procedimento de avaliação indireta (na redação da Lei 55-8/2004) são objetivos e decorrem da letra e espírito da lei. Por um lado, é requerida a existência de um acréscimo patrimonial, do qual não é excecionada a aquisição de imóvel e, pelo outro, um dado rendimento declarado. Se a divergência não justificada entre um e outro for de, pelo menos, um terço, a Administração Fiscal terá forçosamente que iniciar um procedimento de avaliação indireta.

K) - Foi intenção do legislador com a norma da alínea f) do art.º 87º da LGT abranger um conjunto de situações, nomeadamente aquisições de imóveis, que não estão incluídas nas manifestações de fortuna tipificadas nos n.ºs 1 e 4 do art.º 89-A da LGT, mas que, objetivamente, se apresentam como sinais de riqueza ou de capacidade patrimonial em discrepância com os rendimentos declarados

L) - Os indícios de capacidade contributiva em discrepância com o rendimento declarado, abrangidos pela previsão da alínea f) do art.º 87º da LGT, são considerados independentemente do facto típico gerador dessa capacidade

M) - No caso da capacidade patrimonial exibida pelo ato de aquisição de um imóvel, o que é relevante para se aferir da mesma, não é o valor de aquisição do imóvel em si, mas a diferença não justificada de pelo menos um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciado com a referida aquisição.

N) - Ao excluir o acréscimo patrimonial derivado de aquisição de imóvel por valor inferior ao pressuposto na alínea d) do art.º 87º da LGT, das situações passíveis de serem incluídas na previsão normativa da alínea f) do mesmo artigo, nos moldes e com os fundamentos em que o fez, o douto Acórdão recorrido pugnou por uma solução que, além de extravasar o teor literal da norma, não encontra nem no espírito nem na letra da lei o mínimo de correspondência verbal, violando ainda o princípio da legalidade tributária, a que alude o art.º 103º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) e o art.º 8.º da LGT.

O) - As considerações tecidas no ponto 6 do douto Acórdão recorrido, não atendem ao elemento literal da alínea f) do art.º 87.º da LGT nem à *mens legislatoris*, mas sim, propõem-se arquitetar e trilhar um entendimento desconforme ao espírito e à letra do citado normativo, por via jurisprudencial, com base numa errada interpretação e aplicação das disposições legais pertinentes.

P) - O princípio da legalidade tributária protege, especialmente, certas categorias de normas, sinalizando as balizas da sua interpretação em termos significativamente mais apertados do que as que se aplicam às demais normas, excluindo, designadamente, o recurso à analogia, e interpretação extensiva ou restritiva.

Q) - Neste tipo de normas tributárias a letra adquire um peso particular porque recorta tipos, relativamente aos quais não é admissível interpretação fora dos limites estritos de critério interpretativo que seja visivelmente acomodável na letra da lei.

R) - A interpretação formulada na decisão sob recurso desafia a letra da lei, visando redesenhar o universo das situações suscetíveis de reunirem os pressupostos para a tributação dos sujeitos passivos por métodos indiretos com base no disposto na alínea f) do art.º 87º da LGT e regime procedimental de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo.

S) - Acresce que, corrigir a letra da alínea f) do art.º 87º da LGT como, salvo o devido respeito, o douto Acórdão recorrido faz por forma a que do mesmo se exclua a aquisição de imóveis, não é consistente com a ideia matricial da tributação indireta, uma vez que esta, no caso dos autos, ficava sem qualquer critério referencial ordenador, dado que o valor dos imóveis não alcançava os € 250.000,00 da tabela do n.º 4 do art.º 89º-A da LGT que permitisse a aplicação desta.

T) - Sem que, em alternativa, estivesse disponível um mecanismo legal equivalente que fundamentasse a realização de uma quantificação da capacidade contributiva do contribuinte, uma vez que, nessa situação, não seria aplicável a alínea d) e n.º 2 do art.º 87º da LGT, não obstante a divergência verificada, e não justificada, superior a um terço, entre o rendimento declarado e o acréscimo do património no mesmo período.

U) - Na decisão recorrida, salvo o devido respeito, tenta-se legitimar uma interpretação corretiva de normas de incidência tributária, como que sonogando à previsão normativa da alínea f) do art.º 87º da LGT uma das situações de acréscimo patrimonial nela perfeitamente enquadrável, que é a de aquela se revelar mediante a aquisição de um imóvel por valor inferior ao pressuposto na alínea d) do referido artigo.

V) - Estando em causa normativos especialmente protegidos pelo princípio constitucional da legalidade plasmado no art.º 103.º, n.º 2, da Constituição, e desenvolvido pelo art.º 8.º da LGT.

X) - Salvo o devido respeito, o douto Acórdão recorrido ao pugnar pela interpretação e aplicação restritiva da previsão normativa da alínea f) do art.º 87º da LGT na redação dada pela Lei 55-B/2004 de 30.12, dela excluindo a aquisição de imóveis por valor abaixo do que está pressuposto na alínea d) do art.º 87º da LGT, viola o disposto nos referidos preceitos legais e ainda o art.º 8º da LGT e arts. 103º, n.º 2, e 104º da CRP, procedendo assim a uma incorreta interpretação e aplicação das disposições legais a que se subsume a matéria de facto dada como provada em juízo

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso por oposição de acórdãos, Consagrando o entendimento perfilhado nos Acórdãos fundamento, proferidos por esse Supremo Tribunal em 13.07.2011 - Procº 0614/11 e em 15.09.2010 - Procº 0660/10, e em consequência, revogar o acórdão recorrido no segmento sob dissídio.

IV. A recorrida, por sua vez, veio concluir da forma seguinte:

Iº). O presente recurso tem assim por objeto o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 14 de março de 2012, segundo o qual não é possível a tributação por métodos indiretos numa situação em que concorra para o acréscimo patrimonial a aquisição de um imóvel por um valor inferior ao pressuposto na alínea d) do art.º 87º da LGT, fundada na aplicação direta do disposto na alínea f) do art.º 87º e n.º 5 do art.º 89º-A da LGT, na vigência da redação dada pela Lei n.º 55/2000 de 30.12.

IIº). Em face do entendimento, o STA, bem como a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto revogada pelo Acórdão do TCAN aqui recorrido -, entendeu ser possível a aplicação do regime do art.º 87º f) nos casos em que o valor dos imóveis não atinja o limite mínimo fixado no art.º 89º-A n.º 4 da LGT.

IIIº). Em sede de recurso, entendeu o TCAN que, «*O facto de a Administração Tributária estar perante uma aquisição de bens imóveis não justificados pela declaração de rendimentos apresentada e esta aquisição ser de valor inferior a € 250.000,00 só por si não a legitima a proceder à determinação da matéria tributável com recurso aos métodos indiretos nos termos do disposto no art.º 87º alínea f) da LGT, por, em matéria de bens imóveis, o legislador ter fixado um regime especial e autónomo dos demais acréscimos patrimoniais que nesta última alínea se contemplaram*».

IVº). Entende a Fazenda Pública que o Acórdão do Tribunal Central Administrativo deve ser revogado, por existir oposição de Acórdãos, consagrando o entendimento perfilhado nos Acórdãos do STA de 13.07.2011 - Proc. n.º 0614/11 e em 15.09.2010 - Proc. n.º 0660/2010.

Vº). Os referidos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo que sustentam a tese da Recorrente, referem sumariamente que, relativamente ao art.º 87º da LGT «*(...) não fazendo a norma qualquer distinção entre bens móveis e imóveis ou direitos, a alínea f) tem de aplicar se a todas as situações nele previstas e não enquadráveis na alínea d).*».

VIº). Mais consignou que, «*(...) se o valor de aquisição for superior a 250.000,00 euros, verificados os restantes requisitos, aplica-se a alínea d); se for de valor inferior e verificando-se os demais requisitos da alínea f), aplica-se esta alínea.*»

VIIº). Assim, conclui a Fazenda Pública que «*Os pressupostos inscritos na alínea f) do art.º 87º para abrir o procedimento de avaliação indireta são objetivos. Por um lado, é requerida a existência*



*de um acréscimo patrimonial e, pelo outro, o rendimento declarado. Se a divergência não justificada entre um e outro for de, pelo menos, um terço, ter-se-á forçosamente que iniciar um procedimento de avaliação indireta no âmbito do qual é ao contribuinte que cabe o ónus da prova quanto à origem dos rendimentos.”.*

VIII<sup>a</sup>). A AF não seguiu o caminho do art.º 89º-A da LGT, dado que o valor do bem imóvel não atinge o limiar do quadro número 4, não sendo, assim, considerada uma manifestação de fortuna relevante para efeitos de aplicação deste preceito.

IX<sup>a</sup>). Seguiu o caminho previsto no art.º 87º f) da LGT e promoveu a imputação da quantia de € 88.775,00 a título de acréscimo patrimonial injustificado.

X<sup>a</sup>). *O thema decidendum* do presente recurso resume-se à seguinte questão decidida pelo Tribunal Central Administrativo do Norte: “*O facto, de a Administração Tributária estar perante uma aquisição de bens imóveis não justificados pela declaração de rendimentos apresentada e esta aquisição ser de valor inferior a € 250.000,00 só por si não a legitima a proceder à determinação da matéria tributável com recurso aos métodos indiretos nos termos do disposto no art.º 87º alínea f) da LGT, por, em matéria de bens imóveis, o legislador ter fixado um regime especial e autónomo dos demais acréscimos patrimoniais que nesta última alínea se contemplaram*”.

XI<sup>a</sup>). ao contrário do que tinha decidido pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, seguindo o raciocínio dos Acórdãos do STA já referidos, “*não sendo o valor da aquisição superior a € 250.000,00 e não sendo, como tal possível à AF aplicar a normatividade do art.º 89º-A n.º 4 da LGT, seria juridicamente correto promover a tributação com base no regime de avaliação indireta previsto no art.º 87º f) da LGT*”.

XII<sup>a</sup>). E em decorrência deste problema: (i) Qual das duas soluções será a correta? (ii) O decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo do Norte - e por consequência Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto -, será constitucional?

XIII<sup>a</sup>). Os dois Acórdãos proferidos pelo STA bem como a sentença de primeira instância, entende ser possível a aplicação do regime do art.º 87º f) nos casos em que o valor dos imóveis não atinja o limite mínimo fixado no art.º 89º-A n.º 4 da LGT.

XIV<sup>a</sup>). Entende a alegante que não é possível à AF aplicar o regime de avaliação indireta do art.º 87º f) da LGT quando o valor dos imóveis não atinge € 250.000,00 e, conseqüentemente, não legitima a aplicação do regime do art.º 89º-A da LGT.

XV<sup>a</sup>). A alínea d) do art.º 87º, conjugada com os n.ºs 1 e 4 do art.º 89º-A da LGT, configura um regime de natureza especial para o regime de avaliação indireta consagrado na alínea f) do art.º 87º.

XVI<sup>a</sup>). O legislador deixou bem clara a sua opção:

a) São só manifestações de fortuna os bens evidenciados no quadro n.º 4 do art.º 89º-A da LGT;

b) São só fiscalmente relevantes esses bens desde que o valor de aquisição seja igual ou superior ao valor inscrito na tabela do art.º 89º-A.

XVII<sup>a</sup>). O legislador não quis sujeitar a tributação todos os imóveis, independentemente do valor.

XVIII<sup>a</sup>). Estando a aquisição sob a incidência do art.º 89º-A, apenas 20% do valor de aquisição seria sujeito a tributação para efeitos de cálculo do IRS.

XIX<sup>a</sup>). Não faz, assim, sentido a conclusão de que os imóveis cujo valor não alcança os € 250.000,00, possam estar sujeitos à disciplina do art.º 87º da LGT, e nessa medida possam constituir facto fiscalmente relevante, sujeitando-se a tributação a totalidade do seu valor.

XX<sup>a</sup>). Não estando o facto gerador previsto na norma específica do art.º 89º-A da LGT, não pode a AF seguir a via generalista do art.º 87º, f).

XXI<sup>a</sup>). Não é razoável admitir que o legislador fiscal consagre uma solução na qual a compra de um imóvel de valor superior a € 250.000,00 constitua uma manifestação de fortuna que determina o pagamento de IRS sobre 20% do valor de aquisição e uma outra em que o valor do imóvel, sendo inferior àquele limite, determina a tributação em IRS pela totalidade daquele valor.

XXII<sup>a</sup>). Os arts. 87º, f) e 89º-A não podem ter um sentido que conduza a um resultado injusto, ambíguo e incongruente como aquele a que chegou o resultado interpretativo da tese do STA e perfilhado na sentença do Tribunal de primeira instância.

XXIII<sup>a</sup>). O intérprete deve presumir que o legislador tomou as decisões mais acertadas, à luz do artigo 9º do CC.

XXIV<sup>a</sup>). A tese dos Acórdãos do STA, que serviu de sustento à sentença de primeira instância e fundamenta o presente recurso, ignorou o dever de conformação constitucional da interpretação das regras e normas tributárias devendo a fixação do sentido interpretativo observar os princípios da Constituição fiscal.

XXV<sup>a</sup>). A regra em causa - o artigo 87º f) da LGT - é inconstitucional: por razões objetivas e quando interpretadas no sentido que pode ser aplicada a bens imóveis de valor inferior ao fixado no n.º 4 do art.º 89º-A da LGT,

XXVI<sup>a</sup>). Inconstitucional, por violação do Princípio da Legalidade, pois a abertura da norma consagrada na alínea f) do art. 87º da LGT, assente em conceitos indeterminados – “acréscimo patrimonial ou consumo evidenciado” - viola o princípio da tipicidade das normas fiscais.

XXVII<sup>a</sup>). Inconstitucional por violação do Princípio da Capacidade Contributiva,

XXVIII<sup>a</sup>). dado que no caso em apreço à Alegante é imputada a totalidade do valor do imóvel [€ 90.000,00], ao passo que se o bem em causa tivesse o valor de € 250.000,00 o rendimento [padrão] a imputar seria de € 50.000,00, o que bem demonstra que a aplicação, no caso concreto do regime da alínea f) do artº. 87º em alternativa ao regime do artº. 89º-A não passa no teste da iniquidade, pelo que quando interpretado do modo que a sentença do Tribunal de primeira instância perfilhou é inconstitucional por violação do Princípio da capacidade contributiva.

XXIX<sup>a</sup>). Inconstitucional por violação do Princípio da Igualdade dado que a interpretação acolhida na sentença recorrida contem um tratamento diferente dado a situações juridicamente idênticas, para o qual não existe nenhum fundamento jurídico válido que legitime a manifesta diferença de tratamento,

XXX<sup>a</sup>) consagrando uma discriminação negativa, que configura uma violação do princípio da Igualdade Fiscal.

XXXI<sup>a</sup>). Inconstitucional por violação do Princípio da Progressividade Tributária pois tendo em conta que o rendimento padrão à luz do artº. 89º-A é de 20% sobre o valor do imóvel e o acréscimo a imputar ao abrigo da alínea f) do art. 87º é de 100%, a aplicação desta regra determina uma solução regressiva de tributação.

XXXII<sup>a</sup>). A tese da Administração Fiscal, bem como do Tribunal de primeira instância e dos Acórdãos do STA, viola, entre outros, os artigos 4º n.º1, 5º, n.º 2, 8º, n.º1 e 77º da Lei Geral Tributaria e os artigos 13º, 103º, n.º 2, e 104º, n.º 1 da Constituição da Republica Portuguesa.

XXXIII<sup>a</sup>). O Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo do Norte, fez uma interpretação certa e congruente.

XXXIV<sup>a</sup>). NESTE ENFOQUE, deverá manter-se a decisão recorrida, e em consequência anulado o ato de fixação de IRS.

V. O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu o parecer que consta de fls. 365/368, no qual defende a existência de oposição entre os arestos, pronunciando-se depois pela improcedência do recurso, na medida em que existe jurisprudência recentemente consolidada em sentido oposto à tese da recorrente.

VI. Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (hoje artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 – Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha - Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

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

Vejamos então se, no caso dos autos, se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados. No entanto, verifica-se que o recorrente indicou dois acórdãos fundamento, sendo certo que, sendo apenas uma questão a conhecer, apenas um pode ser indicado.

Sobre esta questão, escreveu-se no acórdão deste STA, de 24.03.2010 – Processo n.º 0862/09: “Ora, nos termos do art.º 284.º, n.º 1 do CPPT, “o requerimento de interposição do recurso deve indicar, com a necessária individualização, os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido...”, podendo o relator “determinar que o recorrente seja notificado para apresentar certidão do ou dos acórdãos anteriores para efeitos de seguimento do recurso” – n.º 2.

Todavia e mau grado a literalidade da norma, só pode ser invocado um acórdão fundamento por cada questão a dilucidar.

É o que resulta do disposto nos art.ºs 22 al.s a), a`) e a`)) e 30 al.s b) e c) do ETAF de 1984 – aplicável, nos autos, já que a oposição foi deduzida em 29/12/2003 – em que se fazem referências, no singular, a “acórdão”.

Assim, apenas pode ser invocado como fundamento do recurso, um só acórdão anterior que esteja em oposição com o recorrido, relativamente à mesma questão jurídica.

Trata-se de entendimento pacífico, tanto no STA como no STJ.

Como ensina Jorge de Sousa, CPPT, Anotado, 2º Vol., pág. 801:

*“Por isso, as referências a acórdãos, no plural, que são utilizadas nos n.ºs 1 e 2 deste artigo 284.º deverão ser entendidas como reportando-se aos casos em que existam duas ou mais questões decididas no acórdão recorrido relativamente às quais o recorrente entende que este está em oposição com arestos anteriores.*

*As razões que justificam tal posição são de prevenção contra abusos na utilização dos recursos por oposição de julgados, pretendendo-se evitar que os recorrentes obriguem o Supremo a ter de apreciar, caso a caso, a eventualidade de o acórdão recorrido estar em contradição com uma grande quantidade de acórdãos, que podiam mesmo ser centenas ou milhares, se não existisse qualquer limitação quantitativa.*

*Por outro lado, a indicação de um acórdão em oposição bastará para que o Supremo tenha de apreciar a questão, pelo que, se ele existir e o recorrente fizer as suas escolhas com o cuidado exigível, não será prejudicado nos seus direitos de colocar ao (tribunal) Superior a apreciação de todas as questões que tenham sido objeto do acórdão recorrido.”*

No caso concreto dos autos, o recorrente indicou dois acórdãos fundamento, estando em causa uma única questão, sem que tivesse sido convidado a escolher um deles. Iremos, por isso, considerar o indicado em primeiro lugar, uma vez que os dois acórdãos são muito semelhantes e da falta de notificação não resulta qualquer prejuízo para as partes pois qualquer dos acórdãos poderia ser indicado.

VI. No acórdão recorrido foram dados como provados os seguintes factos:

A) Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto elaboraram “Relatório de Inspeção Tributária”, identificando M..., NIF 1..., com a menção “Ordem de Serviço n.º 01200901479”, do qual consta: (...) O sujeito passivo M..., contribuinte n.º 1..., apresentou a declaração de rendimentos prevista no artigo 57º do Código do IRS relativa ao ano 2007, na qual, de acordo com consulta à respetiva liquidação de imposto, foram declarados rendimentos brutos de 11.799,20 euros e rendimentos líquidos de 5.585,44 euros;

Por outro lado, o mesmo sujeito passivo efetuou ao longo daquele período diversas despesas, nomeadamente:

- Aquisição, em 2007-01-22, pelo preço de 90.000 euros, do imóvel inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ....., concelho de Paredes, sob o artigo 655 e do imóvel inscrito na matriz predial urbana da mesma freguesia, sob o artigo 7.

(...) considera-se que se encontram reunidos os pressupostos para a realização da avaliação indireta da matéria tributável, nos termos da alínea f) do artigo 87.º, uma vez que, (...), existe uma desproporção injustificada superior a um terço entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados no ano 2007 e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação”- conforme folhas 5 a 17 do processo administrativo junto aos autos (P.A);

B) No documento referido na alínea anterior foi elaborado “Parecer do chefe de equipa” com o seguinte teor: “Confirmo o teor do presente relatório, nomeadamente:

a) Os pressupostos para a avaliação da matéria tributável de IRS, do exercício de 2007, nos termos do artigo 87.º, alínea f) da LGT;

b) O valor do acréscimo de património não justificado, nos termos do artigo 89.º-A, n.º 5 da LGT, no montante de €88.775,06. À consideração superior. Porto, 12/11/2009 (seguindo-se assinatura)”;

C) No documento referido na alínea A) consta “despacho” com o teor:

“Concordo. Notifique-se nos termos do art.º 77º da LGT e do art.º 62º do RCPIT. Porto, 16 de novembro de 2009” (seguindo-se rubrica sob o nome “.....”); e “despacho” com o teor: “Concordo. Porto, 2009.11.18” (seguindo-se rubrica sob as menções “..... Diretor de Finanças”);

D) Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto elaboraram documento, datado de 19 de novembro de 2009, dirigido a M..., com as menções: “N/Referência 79924/0510” e “Ordem de Serviço: 0120090479”, do qual consta: “(...) *Fica(m) por este meio notificado(s), nos termos do artigo 77.º da LGT e do artigo 62.º do RCPIT, do Relatório de Inspeção Tributária, que se anexa como parte integrante da presente notificação, respeitante à Ordem de Serviço acima referenciada:*

*Da fixação do rendimento coletável de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) por métodos indiretos, (...):*

*ANO(S) 2007; RENDIMENTO FIXADO (\*) 94.360,50 EUR*

*A decisão de avaliação indireta tem por base os factos, motivos e fundamentos constantes do Relatório de Inspeção, tendo os valores sido fixados de acordo com os critérios e cálculos mencionados no referido Relatório.*

*Nos termos do art.º 91º da LGT, poderá(ão) solicitar a revisão da matéria tributável, fixada por métodos indiretos, numa única petição devidamente fundamentada (...)* - conforme folha 3 do P.A.;

E) A folhas 4 dos autos consta “aviso de receção” dos “CTT”, dirigido a M..., identificando a “Direção de Finanças do Porto - Divisão Inspeção V” no campo “Devolver a”, e com as menções “M... 23-11-09”, no campo “Data e assinatura”;

F) Em 30 de dezembro de 2009, foi recebido no Serviço de Apoio às Comissões de Revisão, da Direção de Finanças do Porto, documento em nome de M..., do qual consta pretender a mesma “deduzir Procedimento de Revisão” - conforme folhas 57 a 64 do P.A.;

G) A folhas 52 a 56 do P.A. consta documento, de 2.08.2010, subscrito por “.....”, da Direção-Geral dos Impostos, denominado “Procedimento de Revisão”, identificando “M...”, do qual consta “(...) *indefiro o pedido de revisão apresentado, mantendo os valores propostos no relatório da Inspeção Tributária no que respeita ao IRS e ao exercício analisado, 2007*”;

H) A Divisão de Inspeção Tributária - V, da Direção de Finanças do Porto elaborou documento datado de 22 de julho de 2011, dirigido a M..., com a menção “01200901479”, com o assunto “Relatório de Inspeção Tributária”, do qual consta: “*Fica por este meio notificado, (...) relativamente ao seguinte:*

*Foi fixado o conjunto de rendimentos líquidos, por métodos indiretos, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 65º do Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares e n.º 5 do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, por remissão do artigo 39º daquele Código:*

*Ano(s)/Exercício(s): 2007 Rendimento Líquido Fixado: €94.360,50*

*A decisão de avaliação indireta tem por base os factos, motivos e fundamentos constantes do Relatório/Conclusões, tendo os valores sido fixados de acordo com os critérios e cálculos mencionados no referido Relatório.*

*Da decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto, cabe recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal, a apresentar no prazo de 10 dias a contar da data da assinatura do aviso de receção que acompanha esta notificação.*

*A presente notificação substitui a efetuada através do ofício n.º 79.924/0510 de 2009/11/19.*

*Junta-se relatório e nota de fixação de IRS de 2007, num total de 14 folhas.- conforme folha 1 do P.A.;*

I) A folhas 2 do P.A. consta “aviso de receção” dos “CTT”, dirigido a M..., identificando a “Direção de Finanças do Porto Divisão Inspeção V” no campo “Devolver a”, e com as menções “T... 13-07-011”, no campo “Data e assinatura”;

J) O presente recurso foi apresentado no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em 22 de julho de 2011- conforme registo no “SITAF” a folhas 2 dos autos.

**VII.** No acórdão fundamento, (acórdão de 13.07.2011– Processo n.º 0614/2011) por sua vez, foram dados como provados os seguintes factos:

1.º - Em 13 de Outubro de 2006 o recorrente adquiriu por 240.000,00 euros, o prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ..... sob o art. 5281.º DH.

2.º - Nesse mesmo dia, o recorrente celebrou um contrato de mútuo com hipoteca sobre o referido prédio no valor de 100.000,00 euros.

3.º - A declaração de rendimentos Modelo 3 relativa ao ano de 2006, apresentada pelo Recorrente e pelo seu cônjuge, declarava o rendimento anual no valor de 42.110,40 euros.

4.º - Considerando como justificado o valor de 100.000,00 euros, resultante da celebração do contrato de mútuo, a administração tributária (AT) apurou um acréscimo patrimonial não justificado de 140.000,00 euros (240.000,00 – 100.000,00 euros).

5.º - Considerando a AT que o recorrente tinha declarado no mesmo período de tributação um rendimento anual de 42.110,40 euros, valor este que foi subtraído ao acréscimo patrimonial que foi apurado, resultou que o rendimento tributável fosse corrigido em 97.889,60 euros.

6.º - Assim, o rendimento tributável para o ano de 2006 foi fixado em 133.331,64 euros.

7.º - O ora Recorrente foi notificado em 15 de Janeiro de 2009 do despacho proferido pelo Director de Finanças do Porto que fixou aquele rendimento tributável.

8.º - O recurso daquele despacho foi apresentado em 26 de Janeiro de 2009.

**VIII.** No acórdão recorrido foi usada a seguinte argumentação:

“4.3. A terceira questão suscitada em sede de recurso traduz-se em apreciar se a sentença recorrida, ao ter decidido que é legalmente admissível que a Administração Fiscal aplique o regime de avaliação indireta do art. 87º f) da LGT quando o valor dos imóveis não atingem € 250.000,00 e, consequentemente, não estão verificadas as condições de aplicação do regime do art. 89º-A da LGT, incorreu em erro de julgamento de direito.

Conforme foi evidenciado pelo Ilustre Mandatário da Recorrente, a decisão de admissibilidade do regime de avaliação indireta constante do artº. 87º alínea f) da LGT no caso concreto, assentou nas razões de direito constantes do Ac. do STA de 13 de julho de 2011, o que, a Meritíssima Juíza, de resto, expressa e formalmente assume.

E, como também vem claramente assumido, discorda o mesmo Mandatário da decisão proferida naquele Acórdão (de admissibilidade de determinação da matéria tributável segundo o regime de avaliação indireta do art. 87º f) quando o valor dos imóveis não atingem € 250.000,00 e, consequentemente, não estão verificadas as condições de aplicação do regime do art. 89º-A da LGT, incorreu em erro de julgamento de direito) que julga desconforme com a Lei pelas razões que concretiza, mais adiantando que, e para o caso de este Tribunal entender que a interpretação legal aí defendida é a única ou a que melhor se coaduna com os normativos em apreciação, então, sempre se imporá concluir que o resultado material da sua aplicação conduzirá à violação de princípios constitucionais, in casu, da Legalidade, da Capacidade Contributiva, da Igualdade e da Progressividade Tributaria e, consequentemente, com este fundamento, não deve ser aplicado o disposto no artº. 87º alínea f) da LGT.

É este, também, o entendimento que perfilhamos. Isto é, também para nós a Administração Fiscal não pode aplicar o regime plasmado no artº. 87º alínea f) da LGT ou, se preferirmos, não pode proceder à avaliação indireta nos termos daquele preceito quando o valor dos imóveis não atingem € 250.000,00 e, consequentemente, não estão verificados os pressupostos de aplicação do regime emergente do artº. 89-A da LGT., discordando-se, pois, que da análise do regime jurídico em apreço resulte a decisão a que a Meritíssima Juíza a quo chegou.

Na verdade, e pese embora a jurisprudência em que a mesma assentou, a reflexão crítica que nos suscitou leva-nos a concluir que, à luz dos preceitos citados, na redação em vigor (ano de 2007), na concreta situação de imóveis, não é legítimo que a Administração Tributária proceda à avaliação indireta nos termos do artº. 87º alínea f) da LGT sempre que o valor do imóvel cuja aquisição havia sido realizada (e relevada) fosse inferior a € 250.000,00.

Vejamos, então, as razões em que assenta este nosso entendimento, sem deixar de relevar que, não obstante os já consideráveis anos que a Lei de Reforma da Tributação do Rendimento (Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro) leva já de aplicação concreta, são evidentes as dúvidas que persistem em subsistir aos aplicadores do direito, quer sejam decisores administrativos, quer sejam os decisores judiciais quer, mesmo, estudiosos do direito, como o revelam as dúvidas assumidas por autores em teses e artigos da especialidade que, não raramente, sobre esta matéria vão sendo publicados e que, também nós, não deixamos desde já de assumir e que, futuramente, poderão até determinar, face a argumentos que nesta data não logramos encontrar, nem nos hajam sido dados a conhecer pelas partes, que assumamos posição distinta.

Nesse sentido, começemos por notar que, quer um, quer outro dos preceitos que constituem peça fundamental nesta decisão (arts. 87º e 89-A da LGT), tem vindo a conhecer alterações significativas de redação pelo que, é crucial que tenhamos presente o que à data do facto gerador de tributo dispunha cada um desses normativos legais, pois, naturalmente, não existindo nesta matéria qualquer especialidade determinante de aplicação retroativa de Lei (independentemente da suscetibilidade de a mesma, a existir, ser ou não legal) só por referência ao enquadramento legal vigente à data se poderá procurar e encontrar a resposta da legalidade da liquidação efetuada pela Administração Tributária.

Assim, dispunha o artigo 87.º da L.G.T, na redação vigente na data a que reporta a decisão recorrida, sob a epígrafe «Realização da avaliação indireta» que:

«A avaliação indireta só pode efetuar-se em caso de:

(...)

d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;

(...)

f) Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.”

Sob a a epígrafe “Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados”, dispunha o art. 89.º-A que:

«1. Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando

o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

(...)

4 - Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte:”

Manifestações de fortuna Rendimento padrão

1. Imóveis de valor de aquisição igual (...) 20% do valor de aquisição ou superior a €250000

(...)».

Todavia, para além do que dispõe a Lei, é fundamental que se tenha sempre por presente as razões que determinaram a consagração deste dispositivos, os quais, como é sabido, se inseriram na procura de estabelecer mecanismos capazes de combater a evasão e fraude fiscal e procederam a alterações significativas em matéria de ónus da prova e de precisão das situações em que é legítimo à Administração Tributária recorrer aos métodos indiretos na determinação da matéria tributável.

Assim, com a introdução no nosso ordenamento jurídico do artigo 89º A, n.º 1 da LGT e da conjugação deste com o disposto na alínea d) do art.º 87º daquela mesma Lei, resulta que o legislador entendeu, tendo em vista alcançar aquele objetivo, introduzir no nosso sistema jurídico um regime especial de avaliação indireta (um regime legitimador de recurso pela Administração Tributária aos métodos indiretos) para os casos em que, tendo sido detetada uma «manifestação de fortuna» de entre as enunciadas pelo legislador e sem que haja declaração de rendimentos compatível, ou mostrando-se evidente uma desproporção entre o rendimento padrão e aquele rendimento declarado, a Administração pudesse lançar mão dos métodos indiretos de fixação da matéria tributável aí previstos.

Nessas situações (e independentemente de ter sido apresentada declaração de rendimentos a que, aliás, o legislador retira a presunção de veracidade) passa a caber ao contribuinte - querendo obstar a que a Administração Tributária fixe, de forma indireta, como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G, um montante igual ao do rendimento padrão revelado pela manifestação de fortuna em causa - demonstrar que os rendimentos utilizados na aquisição dos referidos bens não constituem rendimentos sujeitos a declaração para efeitos de IRS.

Este era, pois, o regime vigente até 2004, data em que, com a em vigor da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, e a subsequente alteração de redação da alínea f) do artigo 87º, o legislador assumiu que aquele regime de avaliação indireta devia ser aplicado a outros acréscimos patrimoniais e consumos desde que se verificasse uma desproporção injustificada entre os referidos acréscimos patrimoniais ou os consumos evidenciados e a declaração de rendimentos apresentada, ficando, deste modo, também abrangidas por este regime ou possibilidade de aplicação deste regime, as situações em que os contribuintes não utilizavam os rendimentos não declarados na aquisição dos bens duradouros ou investimentos referidos na tabela do n.º 4 do art.º 89º-A, mas na aquisição de outros bens ou consumos não identificados neste último preceito.

É, assim, neste espírito e específico contexto histórico-legislativo que surge a alteração de redação da alínea f) do art.º 87º da LGT na redação aplicável a estes autos (e que supra transcrevemos «Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação»), e a nova redação dada ao n.º 3 do art.º 89º-A que passou a dispor que «Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do artigo 87.º, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados».

Da conjugação destas duas disposições legais resulta, assim que, a partir da entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, sendo detetado a um contribuinte num determinado ano um acréscimo de património ou um consumo que divirja não justificadamente dos rendimentos declarados nesse ano em, pelo menos, um terço, ou ele demonstra que esses acréscimos patrimoniais ou os consumos evidenciados têm outra fonte que não rendimentos sujeitos a declaração para efeitos de IRS ou, não o fazendo, a Administração Tributária fica legitimada (obrigada), a proceder à avaliação indireta do rendimento tributável, nos termos da referida alínea f) do art.º 87.º, sem prejuízo de fixar o rendimento tributável em sede de IRS em montante igual ao da diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados, ou mesmo em montante superior, se existirem «indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90º» que lho permitam, a enquadrar na categoria G do IRS (art. 89-A n.º 5 da LGT).

Como se disse no Ac. deste Tribunal de 22-1-2009, que aqui seguimos de perto

«Ou seja, os arts. 87.º, alínea f), e 89.º-A, n.º 5, vieram criar mais uma possibilidade de avaliação da matéria tributável por método indireto, com as seguintes características:

– face a um acréscimo patrimonial ou a uma manifestação de consumo que divirja em, pelo menos, um terço do rendimento declarado no ano, cessa a presunção de veracidade da declaração e inicia-se o procedimento de fixação da matéria tributável;

– depois, a menos que o contribuinte demonstre que os valores que possibilitaram o acréscimo patrimonial ou o consumo evidenciados não constituem rendimentos sujeitos a declaração para efeitos de IRS, ou seja, designadamente, que tiveram origem em capital próprio, recurso ao crédito, herança ou doação, rendimentos sujeitos a tributação autónoma, etc., a AT fica, sem mais, autorizada a fixar, de forma indireta, como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G, um montante igual ao da diferença entre o rendimento declarado e o valor do acréscimo patrimonial ou do consumo evidenciados.

Assim, verificando-se uma *fattispecie* subsumível à previsão do n.º 1 do art. 89.º-A, ou uma *fattispecie* subsumível à previsão da alínea f) do art. 87.º, fica legitimado o recurso à avaliação indireta do rendimento tributável nos termos referidos, o que significa que, nessas situações, a AT, por um lado, fica dispensada de demonstrar os requisitos gerais de recurso ao método indireto de avaliação, designadamente, a impossibilidade de determinação da matéria tributável por métodos diretos (cf. art. 88.º), e, por outro lado, as exigências de fundamentação, particularmente exigentes em sede da avaliação indireta e compreendendo quer os pressupostos para o recurso à avaliação indireta quer o método utilizado na avaliação, satisfazem-se com a mera «descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes» e, quanto à quantificação da matéria tributável, com a referência ao critério legal (cf. arts. 77.º, n.º 4, e 84.º, n.º 3).».

Mas do facto de resultar desta evolução legislativa que o legislador veio criar mais uma possibilidade de avaliação da matéria tributável por método indireto (para as situações citadas na alínea f) do art. 87º da LGT) não pode concluir-se, como fez a Administração Tributária e o Tribunal a quo, que tal signifique que todas as situações que não possam ser subsumidas ao regime dos arts. 87º d) e 89º -A da LGT possam, sem mais, ser integradas no regime emergente dos arts. 87º f) da LGT.

Efetivamente, e ao contrário do defendido nos autos, até por ambas as partes, não entendemos que haja aqui um regime geral e um regime especial, mas sim vários regimes especiais, de âmbito ou objeto mais ou menos alargado, consoante os próprios indícios ou critérios tidos em consideração pelo legislador.

Neste enquadramento, é, para nós, seguro, que o legislador previu um regime especial para as situações em que a divergência com os rendimentos declarados pelo sujeito passivo emerge da aquisição de determinados bens, que é o regime dos arts. 87º, d) e 89-A ambos da LGT., isto é, previu um regime, nas palavras da Recorrente «(...) destinado a regular outras realidades que dadas as suas características ficam sujeitos a uma disciplina diferenciada», e de cuja verificação está dependente o recurso aos métodos indiretos para determinação da matéria tributável.

Face ao disposto nesses preceitos, afigura-se-nos evidente que, o recurso aos métodos indiretos por parte da Administração Tributária ao abrigo do disposto nos arts. 87º d) e 89º-A, n.º 4, exige que na situação concreta a «manifestação de fortuna» se traduza na aquisição de um dos tipos de bens identificados taxativamente naquele último preceito e se consubstancie numa aquisição igual ou superior aos valores aí também plasmados.

Ora, no caso da aquisição de bens imóveis, que é o tipo de bem em causa nos autos como constituindo «manifestação de fortuna» o recurso aos métodos indiretos para determinar a matéria tributável da Recorrente, a legitimação desse recurso está dependente, por expressa opção do legislador, de aquela aquisição o ter sido por valor igual ou superior a €250.000,00.

O que, de resto, não só é o que resulta da Lei, como é, inclusive, o entendimento que a própria Administração Tributária parece partilhar já que, na contestação apresentada nestes autos, afirma ter sido precisamente por o imóvel ter sido adquirido por € 90.000,00 e, conseqüentemente, tal valor não ser suscetível de preencher os pressupostos de legitimação de recurso a avaliação da matéria tributável por métodos indiretos, que procedeu à avaliação da matéria tributável por métodos indiretos mas com base na alínea f) do art. 87º da LGT, cuja aplicação o legislador não fez depender de qualquer valor mínimo ou tipo de bem.

Em suma, para a Administração Tributária, a alínea f) do artigo 87º é uma espécie de «caldeirão» capaz de cobrir com o manto de legitimidade a atividade tributária por recurso a métodos indiretos sempre que esteja em causa uma «manifestação de fortuna» consubstanciada na aquisição de bens imóveis e o valor de aquisição destes seja inferior a € 250.000,00.

Naturalmente, não podemos perfiar essa tese.

Não podemos, porque a mesma afronta ostensivamente a opção legislativa expressa no art. 89º da LGT de cuja redação resulta claramente que o legislador só erigiu em facto tributário relevante em matéria de bens imóveis, os adquiridos por valor igual ou superior a € 250.000,00, e não qualquer aquisição de bens imóveis. E dizemos ostensivamente porquanto, como é obvio, se essa tivesse sido a intenção do legislador a mesma teria recebido um mínimo de acolhimento na letra da lei, o que não

aconteceu, sendo certo que, não terá sido, seguramente, por a realidade posta ao legislador lhe colocar dificuldades acrescidas em termos de técnica legislativa já que até teria sido mais fácil estabelecer apenas o tipo de bem do que ainda sujeitar tal aquisição para efeitos de relevância fiscal a um determinado valor cuja fixação e acerto se revelam sempre de complexidade acrescida.

Não podemos porque a configuração ou admissibilidade dessa tese exigiria que presumíssemos que o legislador regulou na mesma lei duas vezes a mesma realidade, com critérios distintos de cálculo do rendimento coletável, sem qualquer justificação, o que contrariaria os princípios fundamentadores da atividade interpretativa, que impõem que se presuma que na elaboração da lei o legislador teve em consideração não só a unidade do sistema jurídico, como que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9º do Código Civil).

Não podemos, por último, porque a aceitação dessa tese, para além de implicar a desconsideração dos princípios interpretativos citados, determinaria, face aos resultados incongruentes e injustos a que se chegaria, que tivesse que se entender que a alínea f) do art. 87º da LGT é inconstitucional por o recurso a avaliação de métodos indiretos nos termos dessa disposição implicar tributar-se de forma mais gravosa um sujeito passivo que adquire um imóvel de valor inferior a € 250.000,00 do que um contribuinte que adquire um imóvel de valor superior a € 250.000,00.

Ou seja, a adoção da tese da Administração Tributária conduziria a que, do ponto de vista do imposto a pagar, fosse - como diz a Recorrente e é reconhecido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que serviu de fundamentação à sentença sob recurso - mais penalizado o contribuinte que adquire bens de menor valor uma vez que, nesta situação, e não logrando comprovar a origem do dinheiro, esse contribuinte será sempre tributado em IRS pela totalidade do valor de aquisição. Diferentemente, sendo superior a € 250.000,00 o valor do imóvel adquirido e não justificada a origem do rendimento tal apenas determinará o pagamento de IRS sobre 20% de aquisição do imóvel.

Ora, não pode, de todo, ser este o sentido e alcance da lei, sob pena de se ter de presumir exatamente o contrário do que se exige ao aplicador que presuma, isto é, a não ser que se queira que se presuma que o legislador não consagrou as soluções mais acertadas e não soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Pelo contrário, se atentarmos no contexto histórico-legislativo que supra fizemos referência, no espírito do legislador, na unidade do sistema jurídico e na letra da lei, teremos que concluir que no caso da compra de imóveis o legislador estabeleceu mesmo um regime especial e que é o resultante da conjugação dos arts. 87º d) e n.ºs 1 e 4 do art. 89º-*A*, ambos da LGT.

Mas, sendo assim, e revertendo agora ao caso concreto de novo, forçoso é concluir que não pode a Administração Tributária aplicar a essas situações, isto é, às situações em que esteja em causa a compra de um imóvel de valor inferior a € 250.000,00 o regime emergente do art. 87º alínea f) da LGT., porquanto aquele regime não é um regime subsidiário mas um regime especial. Como se escreveu no citado Ac. do TCA Norte de 22-1-2009, «(...) embora as aquisições de imóveis constituam acréscimos patrimoniais, a lei só lhes quis conferir relevo, para os referidos efeitos (i) De afastar a presunção de veracidade da declaração, autorizar a avaliação indireta do rendimento tributável e até permitir a quantificação deste num montante mínimo pré-fixado.), quando o valor dessas aquisições (ii) Note-se que o legislador, para estes efeitos, faz equivaler às aquisições pelo próprio contribuinte as efetuadas por familiares, bem como faz equivaler à aquisição a fruição, no ano em causa, pelo sujeito passivo ou por qualquer elemento do agregado familiar dele, dos bens «adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, direta ou indiretamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respetivo» (cf. art. 89º-*A*, n.º 2, alíneas a) e b)).), durante o ano em causa ou nos três anos anteriores, ascenda a € 250.000,00 ou mais, e o contribuinte declare nesse ano rendimentos inferiores em mais de 50% ao rendimento padrão, que estabeleceu em 20% do valor de aquisição.

Ou seja, as aquisições de imóveis (como aliás outras manifestações de fortuna) mereceram do legislador tratamento diverso do que ele entendeu conceder à generalidade dos acréscimos patrimoniais. Enquanto para estas entendeu ser suficiente, como facto revelador do afastamento da normalidade e da existência de rendimentos não declarados, uma desproporção de, pelo menos, um terço entre o valor do acréscimo patrimonial e o rendimento declarado nesse ano, já relativamente à aquisição de imóveis de valor superior a € 250.000,00, efetuados nesse ano ou em qualquer dos três anos anteriores, entendeu como revelador dessa anormalidade o facto de o rendimento declarado (i) Note-se que, para as manifestações de fortuna, o regime funciona mesmo na ausência de declaração, o que se justifica pela necessidade de não conceder tratamento privilegiado a quem mais gravemente cumpre com as suas obrigações declarativas.) revelar uma desproporção superior a metade do rendimento padrão, que entendeu fixar em 20% do valor da aquisição.».

Não podia, pois, a Administração Tributária entender que estava legitimada a proceder à avaliação da matéria tributável da Recorrente por recurso a métodos indiretos perante a detetada aquisição de um imóvel no ano de 2007, no valor de € 90.000,00 e uma declaração de rendimentos desse ano da Recorrente no valor de € ao abrigo do disposto no art. 87º alínea f) da LGT, por este regime não estar



previsto para essa concreta situação, sendo-lhe, pois, exigível querendo revelar essa aquisição e alterar a matéria tributável que havia servido de base à liquidação oportunamente realizada (com base na declaração apresentada pelo contribuinte), afastar a presunção da veracidade da declaração e justificar o recurso à avaliação indireta ou proceder à avaliação direta, se tal for passível de ser realizado.

Em suma, o facto de a Administração Tributária estar perante uma aquisição de bens imóveis não justificados pela declaração de rendimentos apresentada e esta aquisição ser de valor inferior a € 250.000,00 só por si não a legitima a proceder à determinação da matéria tributável com recurso aos métodos indirectos nos termos do disposto no art.º 87.º alínea f) da LGT, por, em matéria de bens imóveis, o legislador ter fixado um regime especial e autónomo dos demais acréscimos patrimoniais que nesta última alínea se contemplaram.

Assim, não assumindo tal aquisição valor superior a € 250.000,00, a Administração cumpria à Administração afastar a presunção de veracidade daquela declaração, justificar a sua impossibilidade de determinar diretamente a matéria tributável e o conseqüente recurso aos métodos indirectos nos termos gerais.

O que não aconteceu, pelo que, não tendo a Administração Tributária respeitado a Lei na liquidação efetuada não pode tal liquidação manter-se no ordenamento jurídico como válida.

Donde, com este fundamento, procede o recurso interposto”.

**VIII.** No acórdão fundamento, por sua vez, foi invocada a seguinte argumentação:

“Embora à questão da articulação das alíneas d) e f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT tenha entretanto o legislador dado resposta nos casos em que o “caso” caiba simultaneamente nas duas alíneas referidas – resposta esta que se contém no n.º 2 do mesmo artigo (aditado pela Lei n.º 64.º-A/2008, de 31/12) – como bem salienta o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, esta norma, entretanto aditada, é inaplicável ao caso dos autos, respeitante a IRS de 2006, como igualmente inaplicáveis são as alterações à redacção das normas pertinentes introduzidas em momento posterior ao da ocorrência do facto tributário (p. ex. a nova redacção da alínea f) do artigo 87.º da LGT, introduzida pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro).

As normas convocáveis para resolução do litígio são, pois, aquelas que vigoravam em 2006, ano a que respeita o imposto.

Cumpra averiguar se, como alegado, a situação dos autos é subsumível à previsão da alínea f) do artigo 87.º e n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT ou se, pelo contrário e como decidido, atento a que o acréscimo patrimonial em causa resultou da aquisição de um imóvel, o seria apenas, em abstracto, subsumível à alínea d) do artigo 87.º e 89.º-A n.º 1 da LGT (embora em concreto não preencha os requisitos de que depende esta forma de tributação, designadamente porque o valor do imóvel adquirido é inferior a 250.000 euros).

Visando a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, contemplar situações antes não contempladas nas manifestações de fortuna tipificadas nos n.ºs 1 e 4 do art. 89.º-A da LGT, mas que, objectivamente, se apresentam como sinais de riqueza ou de capacidade patrimonial em discrepância com os rendimentos declarados, a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, conjugado com o n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT, poderia ser aplicável, verificados que fossem os seus pressupostos específicos, também nos casos em que o valor das manifestações de fortuna tipificadas no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT não fosse atingido, como sucede, exemplarmente, no caso dos autos.

Este Supremo Tribunal, por Acórdão datado de 15 de Setembro de 2010 (rec. n.º 660/10), já decidiu, em situação semelhante à dos presentes autos, que o aditamento da alínea f) ao artigo 87.º da LGT, operado pelo artigo 40.º da Lei n.º 55-B/2004, visou aumentar as situações de facto que legitimam a Administração Tributária a realizar avaliação indirecta do rendimento tributável, inserindo-se assim na intenção do legislador de uma luta cada vez maior contra a fraude e evasão fiscal, pois que a alínea d) só é aplicável desde que, para além dos restantes requisitos, o valor de aquisição seja superior a determinado montante. Sendo assim, poderiam ficar de fora muitas situações de fuga ao fisco relevantes e relativamente às quais a Administração Tributária nada poderia fazer.

Daí que, para outros acréscimos patrimoniais e consumos não justificados, em face das declarações apresentadas pelos contribuintes, e não previstos na alínea d), o legislador tenha vindo a estabelecer a possibilidade de avaliação indirecta.

E, não fazendo a norma qualquer distinção entre bens móveis e imóveis ou direitos, a alínea f) tem de aplicar-se a todas as situações nele previstas e não enquadráveis na alínea d).

Mais se consignou no Acórdão que vimos citando, por nós subscrito e que aqui reiteramos, que não existe aqui qualquer incompatibilidade entre as duas alíneas no que se refere a imóveis. Com efeito, se o valor de aquisição for de montante superior a 250.000,00 euros, verificados os restantes requisitos, aplica-se a alínea d); se for de valor inferior e verificando-se os demais requisitos da alínea f), aplica-se esta alínea.

Não se escamoteia que ao admitir a solução propugnada pelo recorrente se aceita como legítima – porque contida dentro da “margem de livre decisão do legislador” -, a possibilidade de, por exemplo, enquanto um contribuinte, com um rendimento declarado de 10.000 euros, que nesse ano adquirisse um

imóvel no valor de 250.000, sem nada justificar, ser tributado por um rendimento padrão de 50.000 euros (20% do rendimento padrão, nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT), nesse ano e nos três anos seguintes (ou seja, totalizando nos quatro anos um valor de 200.000 €), enquanto um outro contribuinte, com idêntico rendimento declarado mas que adquiriu no ano um imóvel no valor de 240.000 euros sem igualmente nada justificar, ser tributado no ano em causa, nos termos do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT, pelo valor de 230.000 euros (correspondente ao valor de aquisição do imóvel subtraído do valor do rendimento declarado), ou seja, de forma significativamente mais gravosa perante um “acréscimo patrimonial” de valor inferior.

Esta é, contudo, uma incoerência do sistema a que apenas por via legislativa, se assim o entender, poderá pôr termo”.

**IX.** Ora, em face dos factos dados como provados nos dois acórdãos e da argumentação jurídica respetiva, temos que existe uma contradição de decisões que se enquadra no primeiro dos requisitos necessários para o recurso previsto no artº 284º do CPPT acima indicados.

Relativamente ao requisito previsto no artº 152º, n.º 3 do CPTA - o recurso não é admitido se a orientação perfilhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo - uma vez que o acórdão recorrido seguiu orientação não perfilhada pelo STA, também o mesmo se verifica.

Temos então que julgar verificados os requisitos legalmente exigidos para o recurso por oposição de acórdãos.

**X.** A questão a conhecer no presente recurso é a de saber se Administração Fiscal pode aplicar o regime do artº. 87º alínea f) da LGT quando o valor dos imóveis não atingem € 250.000,00.

O acórdão recorrido entendeu que não, uma vez que para os imóveis existe um regime específico, sendo a alínea f) do citado artº 87º aplicável a situações diversas da aquisição de imóveis.

**X.1.** A fundamentação do acórdão recorrido assenta, como acima se referiu, e em resumo, na seguinte argumentação:

“Em suma, para a Administração Tributária, a alínea f) do artigo 87º é uma espécie de «caldeirão» capaz de cobrir com o manto de legitimidade a atividade tributária por recurso a métodos indiretos sempre que esteja em causa uma «manifestação de fortuna» consubstanciada na aquisição de bens imóveis e o valor de aquisição destes seja inferior a € 250.000,00.

Naturalmente, não podemos perfilhar essa tese.

Não podemos, porque a mesma afronta ostensivamente a opção legislativa expressa no artº. 89º da LGT de cuja redação resulta claramente que o legislador só erigiu em facto tributário relevante em matéria de bens imóveis, os adquiridos por valor igual ou superior a € 250.000,00, e não qualquer aquisição de bens imóveis. E dizemos ostensivamente porquanto, como é obvio, se essa tivesse sido a intenção do legislador a mesma teria recebido um mínimo de acolhimento na letra da lei, o que não aconteceu, sendo certo que, não terá sido, seguramente, por a realidade posta ao legislador lhe colocar dificuldades acrescidas em termos de técnica legislativa já que até teria sido mais fácil estabelecer apenas o tipo de bem do que ainda sujeitar tal aquisição para efeitos de relevância fiscal a um determinado valor cuja fixação e acerto se revelam sempre de complexidade acrescida.

Não podemos porque a configuração ou admissibilidade dessa tese exigiria que presumíssemos que o legislador regulou na mesma lei duas vezes a mesma realidade, com critérios distintos de cálculo do rendimento coletável, sem qualquer justificação, o que contrariaria os princípios fundamentadores da atividade interpretativa, que impõem que se presume que na elaboração da lei o legislador teve em consideração não só a unidade do sistema jurídico, como que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9º do Código Civil).

Não podemos, por último, porque a aceitação dessa tese, para além de implicar a desconsideração dos princípios interpretativos citados, determinaria, face aos resultados incongruentes e injustos a que se chegaria, que tivesse que se entender que a alínea f) do art. 87º da LGT é inconstitucional por o recurso a avaliação de métodos indiretos nos termos dessa disposição implicar tributar-se de forma mais gravosa um sujeito passivo que adquire um imóvel de valor inferior a € 250.000,00 do que um contribuinte que adquire um imóvel de valor superior a € 250.000,00”.

Ora, relativamente ao primeiro argumento, nada permite concluir o afastamento da avaliação indireta no caso de imóveis, verificando-se a situação prevista na alínea f) do artº 87º citado. Pelo contrário, representando a aquisição de um imóvel um acréscimo patrimonial e tendo sido o objetivo da alteração da lei evitar a fuga à evasão fiscal, a interpretação lógica a fazer da norma é exatamente no sentido de a mesma abranger qualquer situação, quer relativa a móveis, quer a imóveis (no caso, os de valor inferior a 250.000,00).

Relativamente ao segundo argumento, também não vemos por que motivo o legislador não poderia estabelecer determinado regime em função do valor. Assim, e concretamente quanto à aquisição de imóveis de valor superior a 250.000,00 o legislador entendeu ser de aplicar um regime específico. Quanto às aquisições de valor inferior o legislador entendeu aplicável o regime próprio de outras situações que a lei indica.

Relativamente ao terceiro argumento, é certo que, conforme reconhecido no próprio acórdão fundamento, a solução propugnada pelo recorrente pode gerar alguma incoerência.

Mas esta é, contudo, uma incoerência do sistema a que apenas por via legislativa, se assim o entender, o legislador poderá pôr termo.

E, conforme referem Leite de Campos e outros – LGT Anotada e Comentada, 4ª edição, 2012, pág. 761, tal incoerência “explica-se pelo facto de nas situações referidas de utilização de métodos indirectos a determinação da matéria tributável através de presunções ser feita com uma margem de segurança considerável, particularmente nos casos indicados no n.º 4 do artº 89º-A: os valores aí indicados para os vários índices de rendimento não o são porque se presume que esses sejam os valores reais dos rendimentos obtidos, mas sim porque são valores de rendimentos que se entende serem suficientemente reduzidos, em face dos índices, para não poder haver dúvidas de que pelos menos esses foram obtidos.

Por outro lado, se uma situação se enquadrar no n.º 4 do artº 89º-A, mas também preencher a hipótese da alínea f) do n.º 1 do artº. 87º, não há qualquer obstáculo a que a administração tributária opte por aplicar este último regime”.

**X.2.** Pelo que ficou dito e acompanhando as alegações do recorrente podemos então concluir o seguinte:

O que está essencialmente em causa nas sucessivas alterações do artº. 87º da LGT, é uma constante preocupação de reforço da luta contra a fraude e evasão fiscal, com a identificação e perseguição, através do método de tributação indirecta, de situações indiciadoras de capacidade contributiva em desconformidade com a declarada, independentemente do facto típico gerador dessa capacidade e da qualificação dos rendimentos quanto à fonte.

Deste modo, o aditamento da alínea f) ao artº. 87º da LGT, teve em vista legitimar a Administração Tributária a realizar fixações por métodos indirectos do rendimento tributável, tendo em conta que a alínea d) do artº. 87º da LGT só é aplicável desde que, para além dos restantes requisitos, o valor de aquisição seja superior a determinado montante, pelo que o normativo da alínea f) do artº. 87º da LGT visou abarcar situações de fraude e evasão fiscal relevantes e relativamente às quais a Administração Tributária nada poderia fazer porque traduzíveis em valores inferiores ao que está pressuposto na aplicação da alínea d) do artº. 87º.

Não fazendo a norma qualquer distinção entre bens móveis e imóveis ou direitos, a alínea tem de aplicar-se a todas as situações nela enquadráveis, nomeadamente a situações de aquisição de imóveis por valor inferior a € 250.000,00 e como tal, não suscetível de lhe ser aplicada a alínea d) do artº. 87º da LGT.

Os indícios de capacidade contributiva em discrepância com o rendimento declarado, abrangidos pela previsão da alínea f) do artº. 87º da LGT, são considerados independentemente do facto típico gerador dessa capacidade.

No caso da capacidade patrimonial exibida pelo ato de aquisição de um imóvel, o que é relevante para se aferir da mesma, não é o valor de aquisição do imóvel em si, mas a diferença não justificada de pelo menos um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciado com a referida aquisição.

**X.3.** Foi este também o entendimento a que se chegou no acórdão deste STA de 15.09.2010 – Processo n.º 0660/10.

Não existem, razões de facto ou de direito para se adotar entendimento diverso, sendo certo que hoje esta questão não reveste já interesse jurídico, dada a alteração da citada alínea f) operada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro e o aditamento do n.º 2 deste artigo pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

**XI.** Dado que a recorrida, nas conclusões das suas contra-alegações e em defesa do acórdão recorrido vem invocar que entendimento contrário viola princípios constitucionais, cabe apreciar esta matéria.

**XI.1.** Refere a recorrida que a citada alínea f) do artº 87º da LGT viola o Princípio da Legalidade, pois a abertura da norma, assente em conceitos indeterminados – “acrécimo patrimonial ou consumo evidenciado” - viola o princípio da tipicidade das normas fiscais.

Ora, com o devido respeito, o conceito de crécimo patrimonial é facilmente apreensível nele cabendo a aquisição de um bem imóvel, pelo que não vemos em que a nossa interpretação viole o princípio da legalidade, já que a mesma se baseia precisamente na lei, sua letra e seu espírito.

Portanto, a interpretação exposta e seguida, tem, em nosso entendimento, pleno cabimento na norma em causa, pelo que não consideramos violado o princípio invocado.

**XI.2.** A recorrida invoca também violação do Princípio da Capacidade Contributiva, dado que no caso em apreço à Alegante é imputada a totalidade do valor do imóvel [€ 90.000,00], ao passo que se o bem em causa tivesse o valor de € 250.000,00 o rendimento [padrão] a imputar seria de € 50.000,00.

Ora, como refere o recorrido, no caso da capacidade patrimonial exibida pelo ato de aquisição de um imóvel, o que é relevante para se aferir da mesma, não é o valor de aquisição do imóvel em si, mas

a diferença não justificada de pelo menos um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciado com a referida aquisição.

Por isso, a eventual incongruência apontada e já também acima referida, nada tem a ver com a capacidade contributiva.

**XI.3.** Relativamente à apontada violação do princípio da igualdade, refere a recorrida que ele resultaria de se dar tratamento diferente a situações juridicamente idênticas e para o qual não existe nenhum fundamento jurídico válido.

Pensamos que o que a recorrida quer dizer se refere a aquisições superiores e inferiores a 250.000,00 euros. No entanto, parece-nos que só se poderia falar em violação do princípio da igualdade se houvesse tratamento distinto em situações incluídas na mesma alínea. Enquadrando-se as situações em alíneas diferentes – alínea d) ou alínea f) – já não poderemos falar em situações juridicamente idênticas com distinto tratamento, pois este depende de pressupostos diversos.

**XI.4.** Finalmente a recorrida invoca a violação do Princípio da Progressividade Tributária pois tendo em conta que o rendimento padrão à luz do artº. 89º-A é de 20% sobre o valor do imóvel e o acréscimo a imputar ao abrigo da alínea f) do artº. 87º é de 100%, a aplicação desta regra determina uma solução regressiva de tributação.

Ora, a progressividade tributária resulta da existência de diferentes taxas de tributação, aumentando estas à medida que aumenta o rendimento. No caso concreto, estamos perante avaliação indireta e não perante tributação progressiva, sendo irrelevante para este efeito, que os valores resultantes da avaliação sejam diversos consoante feita pela alínea d) ou pela alínea f) do citado artº 87º da LGT. Quer dizer, a matéria tributável pode divergir, mas a taxa não resulta daquela norma, pelo que não se pode afirmar existir progressividade tributária. Aliás, a ser assim, segundo o acórdão recorrido, até a taxa seria degressiva já que se afirma que a avaliação será maior nos casos de aquisição de imóveis inferiores a 250.000,00 euros.

Entendemos, por isso, que também este princípio não se mostra violado.

**XII.** Nestes termos e pelo exposto concede-se provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido e mantendo-se a sentença recorrida da 1ª instância.

Custas pela recorrida em ambas as instâncias.

Lisboa, 16 de outubro de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (voto a decisão) — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2013.

### Assunto:

*Oposição de acórdãos. Requisitos.*

### Sumário:

- I — Não ocorre oposição entre um acórdão do TCA Sul que, em face de uma decisão de procedência de exceção dilatória por erro na forma do processo, já na fase da sentença, supriu essa nulidade, aditou factos e confirmou aquela decisão e um acórdão do STA em que, perante recurso de decisão de 1.ª instância na qual havia sido completamente omitida a descrição dos factos provados e não provados, anulou a sentença e ordenou a baixa dos autos para prolação de nova decisão com a indicação dos factos provados e não provados.*
- II — Com efeito, não só não estamos perante situações de facto idênticas, como eram distintas as competências dos tribunais de recurso, já que o TCA Sul conhece de matéria de facto e de direito (artigo 31.º, n.º 3 do ETAF), enquanto o STA conhece apenas de matéria de direito (artigo 12.º, n.º 5 do ETAF).*

Processo n.º 921/13-50.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. A....., com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão do TCA Sul de 13.11.2012 (fls. 201/203), com fundamento em oposição com o acórdão proferido por este STA em 10.03.2011 no Processo n.º 0716/10.

2. Admitido o recurso por despacho do relator de fls. 28 e juntas as alegações proferidas ao abrigo do n.º 3 do artº 284º do CPPT foi proferido pelo mesmo relator o despacho de fls. 227 no qual se reconheceu existir oposição entre os citados arestos.

3. Em conclusões formuladas ao abrigo do artº 284º, n.º 5 do CPPT, veio a recorrente concluir:

A) O Tribunal “*a quo*” entendeu que o Tribunal de 1ª instância não necessitava de ter dado cumprimento ao dever ínsito no disposto no artº 123º, n.º 2 do CPPT, visto que, no caso sub judice, poderia ter-se proferido um despacho liminar de indeferimento.

B) O Tribunal “*a quo*” andou mal, ao ter entendido que, no caso sub judice, não era necessário dar cumprimento ao dever ínsito no disposto no artº 123º, n.º 2 do CPPT, visto que estávamos perante uma situação em que era passível a prolação de um despacho liminar de indeferimento, pois que o que foi proferido pelo Tribunal de 1ª instância foi uma sentença e não um despacho.

C) Acontece que, no caso sub judice, o Tribunal de 1ª instância proferiu uma sentença e não um despacho liminar de indeferimento, pelo que, deveria ter, na sentença proferida, determinado a matéria de facto que considerava provada e não provada.

D) Veja-se o acórdão proferido pelo STA, a 10.03.2011, no âmbito do processo 0716/10: “*O tribunal de 1ª instância deve determinar a matéria de facto que considera provada e não provada em ordem à solução de direito que considera aplicável, e se o não fizer justifica-se a anulação oficiosa da sentença pelo STA ao abrigo da norma contida no n.º 3 do artº 729º do CPC*”.

E) Decorre do supra exposto que o duto acórdão encontra-se em oposição com o acórdão proferido pelo Colendo STA, a 10.03.2011, no âmbito processo 0716/10.

Termos em que se requer a Vªs Ex.cias que, atendendo aos fundamentos supra explanados, reconhecem a existência de contradição entre os acórdãos, devendo prevalecer a tese defendida pelo acórdão fundamento, assim se substituindo a acórdão recorrido por outro que declare a nulidade da sentença proferida pelo Tribunal de 1ª instância, por falta de requisitos estipulados no artº 123º, n.º 2 do CPPT.

4. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 241 no qual defende a inexistência de oposição entre os citados arestos.

5. Cumpre agora decidir.

6. Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil (hoje artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 - Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha - Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

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

Vejamos então se, no caso dos autos, se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados.

7. Com interesse para a decisão, foram dados como provados os seguintes factos:

**A) No acórdão recorrido:**

a) A ora recorrente deduziu a presente oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de IRS e respetivos acréscimos, invocando para tanto, nulidades processuais decorrentes da falta de notificação válida do ato que lhe alterou os rendimentos, falta de notificação para audição prévia, nulidade decorrente de ter sido notificada do relatório das correções em data posterior ao da notificação da própria liquidação e erro de facto na correção da liquidação em causa, tendo vindo a pedir, a final, a nulidade do procedimento tributário e anulada a dívida exequenda – cfr. petição inicial de fls. 5 a 10 dos autos.

b) Na matéria do artº 13º da mesma peça processual articulou o seguinte: “*A oponente foi notificada no dia 25 de novembro de 2009 do ato de liquidação adicional de IRS de 2005, no âmbito da qual lhe foi conferido o prazo para o pagamento do imposto calculado como encontrando-se em dívida, até ao dia 28 de dezembro de 2009*”.

c) A citada petição deu entrada no Serviço de Finanças de Sintra em 27.05.2010 - cfr. carimbo apostado na mesma.

**B) No acórdão fundamento:**

Não está fixado probatório formal.

8. No acórdão recorrido ficou escrito, para além do mais o seguinte:

“Ainda que na sentença recorrida não tenha sido dado cabal cumprimento ao disposto no artº 132º do CPPT – falta de discriminação (separação) dos factos provados dos não provados – tal deveu-se, certamente, à M Juiz do Tribunal “a quo” não ter conhecido da matéria do fundo da causa mas apenas da exceção dilatória de erro na forma de processo, que julgou procedente, tendo conhecido da mesma face aos termos da própria petição inicial de oposição à execução fiscal, pelo que, embora tenha existido contestação e havido emissão de parecer pré-sentencial do MºPº, a mesma peça processual, só formalmente se pode chamar de sentença, já que em substância tem características de um despacho ... e poderia mesmo ter sido prolatada como despacho liminar de indeferimento... no âmbito do qual, constitui jurisprudência corrente, não existe tal dever de discriminação da matéria de facto provada da não provada, ou seja do estatuído no citado n.º 2 do artº 123º”.

E mais adiante: “Por outro lado, tal falta de discriminação... nem importaria a anulação da sentença... já que não nos encontramos perante uma impossibilidade de reapreciação da matéria de facto contida da decisão recorrida, a qual a recorrente nem sequer questiona, (...) mas sim de uma violação ao disposto no citado n.º 2 do artº 123º do CPPT e 511º do CPC, pelo que se não atende a invocada anulação da decisão recorrida”

E finalmente: “Como bem se decidiu na sentença recorrida, na sua petição inicial de oposição à execução fiscal, deixou a ora recorrente de articular matéria de facto subsumível a qualquer das alíneas do n.º 1 do artº 204º do CPPT...”

...Agora, em sede de conclusões das presentes alegações recursivas, ... o que a recorrente veio fazer, foi trocar o fundamento da nulidade da notificação do ato procedimental do relatório das conclusões da fundamentação para a correção à liquidação que constitui a dívida exequenda, jamais até aí invocado, e mesmo expressamente confessado na matéria do citado artº 13º da petição, sem a menção de quaisquer vícios ou erros que o afetem...”

9. Por sua vez, no acórdão fundamento ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Na verdade, da leitura da decisão recorrida resulta que ela não contém qualquer probatório ou especificação dos factos provados e não provados, tendo-se omitido completamente a seleção da factua-lidade julgada provada e não provada, isto é, tendo-se preterido por completo a operação de julgamento da matéria de facto essencial para a apreciação das questões analisadas e decididas.

Como bem nota o Exm.º Procurador-Geral Adjunto, no parecer acima citado, verifica-se uma omissão absoluta da discriminação da matéria de facto necessária para basear a decisão de direito.

Ora, essa total ausência de julgamento da matéria de facto em ordem à subsunção da respetiva solução de direito, impede este Tribunal de recurso de levar a cabo a sua atividade jurisdicional, comprometendo a possibilidade de revisão da decisão impugnada, sabido que a atividade do Supremo Tribunal Administrativo em processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários de 1ª instância se limita à aplicação do direito aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (artigo 729.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil).

Ou seja, o tribunal de 1ª Instância tem, necessariamente, de determinar a matéria de facto que considera provada e não provada em ordem à respetiva solução de direito que considera aplicável, e se o não fizer justifica-se a **anulação oficiosa** da sentença ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 729.º do CPC, com a consequente devolução dos autos a esse tribunal para que nele se proceda ao julgamento e fixação de base factual suficiente para a decisão de direito”.

10. Temos então que o acórdão recorrido, não obstante o disposto no artº 123º, n.º 2 do CPPT, entendeu que a ausência da fixação de probatório formal, não constituía, no caso concreto, motivo de

anulação da sentença, uma vez que não estamos perante impossibilidade de reapreciação da matéria de facto contida na decisão recorrida, a qual, aliás, a recorrente nem sequer questionou. E, aquele tribunal colmatou a referida omissão, fixando o probatório acima descrito.

Já no acórdão fundamento se invocou expressamente que a total ausência da matéria de facto, no caso concreto, impedia o Tribunal de recurso de levar a cabo a sua atividade jurisdicional, comprometendo a possibilidade de revisão da decisão impugnada, sabido que a atividade do Supremo Tribunal Administrativo em processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários de 1ª instância se limita à aplicação do direito aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido.

Será então que estamos perante decisões opostas, proferidas no âmbito da mesma legislação e de situações de facto semelhantes?

Desde já diremos que não.

Vejamos porquê.

No acórdão recorrido o Juiz de 1ª instância, embora não em sede de despacho liminar, mas já na fase da sentença, julgou procedente a exceção do erro na forma do processo, não fixando probatório formal e baseando-se apenas no teor da petição inicial.

O TCA Sul entendeu que a omissão da discriminação dos factos provados e não provados não constituía nulidade da decisão, e, no uso dos seus poderes de alteração ou fixação da matéria de facto, colmatou aquela omissão fixando os factos acima transcritos.

E, confirmou depois a decisão recorrida, entendendo, tal como aquela, que nenhum fundamento válido de oposição havia sido invocado pela oponente.

Já no caso do acórdão fundamento e tanto quanto dele resulta, o juiz de 1ª instância conheceu do mérito da impugnação judicial deduzida contra o ato de liquidação de IRC respeitante ao ano de 2006, no montante de 9.249,15 €, fazendo referência apenas na decisão aos factos alegados pelas partes, mas sem discriminação dos que considerava relevantes ou não relevantes para a decisão, tal como impõe o artº 123º, n.º 2 do CPPT.

Ora, ao contrário do que sucede com o TCA Sul, o STA tem apenas competência em matéria de direito, e, não podendo suprir aquela nulidade, sem probatório fixado não podia conhecer do recurso, pelo que – e bem – fez o que se impunha: anulou a sentença recorrida e ordenou ao Tribunal de 1ª instância que proferisse nova decisão com especificação dos factos que considera provados e não provados.

Pelo que ficou dito entende-se então que estamos perante situações de facto distintas, sendo certo ainda que as decisões resultaram também do facto de os tribunais que proferiram os acórdãos terem distinta competência: o TCA Sul conhece de matéria de facto e de direito (artº 31º, n.º 3 do ETAF), enquanto o STA conhece apenas de matéria de direito (artº 12º n.º 5 do ETAF).

Deste modo, conclui-se pela inexistência da invocada oposição de acórdãos, pelo que o recurso tem de ser julgado findo (artº 284º, n.º 5 do CPPT).

**11.** Nestes termos e pelo exposto, julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de outubro de 2013. – *João António Valente Torrão* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 16 de Outubro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Revogação do acórdão fundamento.*

### Sumário:

*Verificando-se que o acórdão apontado pela recorrente como fundamento do recurso por oposição de julgados foi revogado, deixando de existir na ordem jurídica, há que julgar findo o recurso.*

Processo n.º 957/11-50.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

- Relatório -

1 – A..., S.A., com os sinais dos autos, não se conformando com o Acórdão deste Supremo Tribunal de 21 de Novembro de 2012 (a fls. 136 a 154 dos autos), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 21 de Março de 2011, que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra liquidação adicional de SISA, vem dele interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal por alegada oposição de julgados com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo proferido no recurso n.º 0161/11.30, de 12 de Abril de 2012 (junto a fls. 207 a 226 dos autos).

A recorrente apresentou (fls. 168 e 169) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, tendo o recurso sido admitido por Despacho do Exmo Conselheiro Relator de 31 de Janeiro de 2013 (fls. 170), admitindo-se *verificar-se a apontada oposição de acórdãos*, ordenando-se em consequência a notificação das partes para apresentarem alegações, nos termos do disposto no art. 284 n.º 5 e 282.º n.º 3 do CPPT.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões (que numerámos):

1. *É indubitável que em relação à questão jurídica em discussão, ocorre entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, oposição de julgados e de Decisão.*

2. *Entende, todavia, a recorrente, que tal contradição de decisões deverá ser sanada e expurgada, acolhendo-se na íntegra a tese consagrada no Acórdão Fundamento.*

3. *De facto, a questão jurídica que está em causa nos presentes autos é a de saber se um contrato promessa de compra e venda acompanhado da tradição da coisa, e de transmissão da posse, equivale ou não, a uma verdadeira transmissão ou revenda, para efeitos de manutenção ou caducidade da isenção de Sisa anteriormente concedida.*

4. *A resposta a esta questão, não poderá deixar de ser, no modesto entender da recorrente, a resposta positiva que foi consagrada, aliás, no Acórdão Fundamento.*

5. *Com efeito, é Jurisprudencial e Doutrinalmente aceite que o conceito de transmissão para efeitos de lei fiscal é diverso daquele que decorre e é acolhido pelo ordenamento jurídico civil.*

6. *Neste sentido, nos termos da Lei Fiscal, o conceito de transmissão é mais amplo que o conceito plasmado na Lei Civil, já que no ordenamento jurídico tributário, importa mais o facto real ou económico do que a transmissão jurídica em si.*

7. *Por isso é que, para efeitos de incidência do Imposto Municipal de Sisa, previa o artº 2º do CIMSISD que se deveria qualificar como transmissão para efeitos de incidência do tributo em questão “as promessas de compra e venda ou de troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador, ou para o promitente permutante.”*

8. *O preceituado neste normativo, revela expressamente que a Lei Fiscal atende preferencialmente às realidades económicas e de facto do que aos conceitos meramente civilistas de transmissão de prédios, sendo assim uma consagração do princípio adoptado pelo Direito Tributário, de que mais do que a realidade jurídica, importa a realidade económica.*

9. *Ora, se em relação à questão da incidência do Imposto de Sisa, ocorre a 2ª de formação conceptual atrás referida, também assim deverá ser no que tange à questão de caducidade ou não caducidade da isenção de Sisa previamente concedida.*

10. *Com efeito, e sob pena de violação do princípio da unidade do ordenamento jurídico, não seria entendível que o mesmo acto ou realidade em si fosse considerado, por Lei, transmissão para efeitos de sujeição a um tributo, e esse mesmíssimo acto, em concreto, deixasse de ser considerado transmissão, para efeitos de determinação de caducidade ou não caducidade da isenção do tributo, e, isto, unicamente, pela diversidade de posições dos respectivos sujeitos passivos.*

11. *É que, se é certo que é reconhecido que os conceitos tributários são por diversas vezes deformados em relação aos conceitos do restante ordenamento jurídico, por serem diversos os objectivos pretendidos pelo legislador, já que não se poderia entender que, deformados tais conceitos, quando ingressados no sistema jurídico fiscal, pudessem os mesmos serem alterados ou ignorados, consoante se estivesse a tratar de uma questão de incidência do imposto, ou da manutenção da isenção de tal incidência.*

12. *E não se diga sequer que esta deformação conceptual pretende unicamente cumprir um objectivo da Lei Fiscal, no que concerne à incidência do imposto para que se evite a evasão fiscal de todos aqueles que se eximiam a celebrar escritura de compra e venda, limitando-se tão somente a outorgar contratos promessa de compra e venda, cuja posição contratual de promitente comprador posteriormente cediam, já que, sendo tal objectivo legítimo, o mesmo não contende com os demais princípios de igualdade e de unidade do sistema ou ordenamento jurídico, razão pela qual, sempre seria redutor pensar-se que a deformação do conceito civilístico de compra e venda, teria tão somente como objectivo impedir tal fuga ao pagamento do imposto em causa.*

13. *É que, para além do mais, outras razões existiriam para que assim não se considere.*



14. *De facto, desde logo é necessário não esquecer que a isenção de pagamento do imposto em causa ao adquirente dos bens que os pretende revender, justifica-se desde logo pela circunstância de entender o legislador que o Imposto Municipal de Sisa, só seria devido se o adquirente de um determinado imóvel não o pudesse comercializar ou revender, mas sim, pelo contrário, o fizesse integrar no seu património.*

15. *Se assim é, ou seja, se o que se pretende tributar é a circunstância do adquirente pretender integrar no seu património o imóvel que adquiriu e que como tal, mantém na sua posse, dever-se-á entender também que quando alguém que tem como escopo a compra e venda para revenda, adquire um prédio para revenda, e celebra em relação ao mesmo contrato promessa de compra e venda, transferindo-se a posse para um terceiro, deixou de integrar tal bem no seu património, passando-o para o património de um qualquer terceiro.*

16. *Aliás, por isso mesmo é que, tal promitente adquirente está objectivamente sujeito, não só ao pagamento do Imposto Municipal de Sisa, como também, fica a partir de então, sujeito ao pagamento do IML, pois que a Lei Fiscal o passa a considerar como titular do prédio, e como titular dos respectivos rendimentos prediais.*

17. *Face ao exposto, e sob pena de outra interpretação conduzir até a uma violação de preceitos constitucionais fundamentais, por força de errónea e inconstitucional interpretação do Direito, e das normas acima referidas, violando deste modo os princípios vazados nos art's 3, n.º 3, 16º, 103º, 104º da Constituição da República Portuguesa, dever-se-á dirimir o conflito de decisões em apreço, acolhendo na íntegra as orientações vazadas no acórdão Fundamento, revogando-se, em consequência, o acórdão Recorrido, pois que, assim, se fará inteira e cabal JUSTIÇA!*

*Termos em que, deve decidir-se que em relação à questão em apreço ocorre oposição de julgados, devendo tal oposição ser sanada, de acordo com a Doutrina e a posição do Acórdão Fundamento, revogando-se, em consequência, o Douto Acórdão de que ora se recorre, tudo com as legais e necessárias consequências.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 185 e 186 dos autos no sentido de o recurso ser julgado findo, porquanto, em síntese, o acórdão indicado como fundamento foi revogado por Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA proferido naqueles autos (rec. n.º 01061/11)

4 – Notificada a recorrente do parecer do Ministério Público (fls. 227 e 228 dos autos), nada veio dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão prévia: da revogação do Acórdão fundamento

O Acórdão apontado como fundamento do presente recurso por oposição de julgados foi revogado por Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal do passado dia 23 de Janeiro de 2013, rec. n.º 957/11.

Assim, embora supervenientemente em relação à data da interposição do recurso, deixou de poder sequer equacionar-se haver entre o acórdão recorrido e o apontado como fundamento qualquer oposição de julgados, pelo simples facto de o Acórdão fundamento ter sido revogado, deixando consequentemente de existir na ordem jurídica.

Não pode, pois, o presente recurso prosseguir, por falta de objecto, havendo, sem mais, que o julgar findo.

- Decisão -

6 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Outubro de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *João António Valente Torrão*.

## **Acórdão de 16 de Outubro de 2013.**

### **Assunto:**

*Recurso por oposição de acórdãos.*

**Sumário:**

*A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade das questões suscitadas e resolvidas, perante quadro legal substancialmente idêntico e substancial identidade das situações fácticas.*

Processo n.º 1126/11-50.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

- Relatório -

1 – A..., com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão deste Supremo Tribunal de 7 de Novembro de 2012 (a fls. 115 a 129 dos autos), que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 14 de Novembro de 2011, que julgou procedente impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente contra liquidação de IMI respeitante ao ano de 2003, no valor de €1.325,05, vem, nos termos dos artigos 27º n.º 1 alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o acórdão também do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Abril de 2012, proferido no recurso n.º 036/12 (junto a fls. 185 a 194 dos autos), *na parte em que o mesmo julgou que o acto impugnado não padece de falta de fundamentação.*

O recorrente apresentou (a fls. 153 a 158 dos autos) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, não tendo a Fazenda Pública contra-alegado.

Por despacho de 16 de Janeiro de 2013 (fls. 161) do Exmo Conselheiro Relator veio o recurso a ser admitido, no entendimento de que poderia *verificar-se a apontada oposição de julgados*, ordenando-se em consequência a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

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

**1.ª** – *Vai este recurso interposto para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no seguimento do duto despacho de fls. 161 que deu por verificada a oposição que, sobre a mesma questão fundamental de direito, resultou do julgamento feito pelo acórdão de 7 de Novembro de 2012, dado no processo referenciado supra (acórdão recorrido) e pelo acórdão de 19 de Abril de 2012, dado no processo n.º 36/12-30 (acórdão fundamento), sendo ambos os acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal.*

**2.ª** – *A questão fundamental de direito a que os acórdãos em oposição dão solução oposta é a seguinte:*

*- Os elementos constantes do documento de cobrança do imposto municipal sobre imóveis (IMI) são ou não suficientes para dar cumprimento às exigências legais de fundamentação no que se refere, designadamente, à determinação do valor patrimonial tributário?*

**3.ª** – *Decidiu o acórdão recorrido que o acto tributário notificado pelo documento de cobrança do IMI, de 2003 (fls. 14), não padece de falta de fundamentação.*

**4.ª** – *Por sua vez, o acórdão fundamento decidiu que o acto tributário notificado pelo documento de cobrança do IMI, de 2004 (fls. 12 do proc. n.º 36/12-30), documento com dizeres em tudo idênticos ao documento referido na conclusão 3.ª, está insuficientemente fundamentado, o que consubstancia vício de forma que determina a sua anulação.*

**5.ª** – *Para a mesma questão fundamental de direito têm os dois acórdãos citados soluções opostas.*

**6.ª** – *No entendimento do Recorrente é a decisão constante do acórdão fundamento – ao considerar que o acto tributário, tal como notificado pelo documento de cobrança, está insuficientemente fundamentado – a que melhor interpretação faz do Direito aplicável.*

**7.ª** – *Isto porque, tratando-se de acto em que a fundamentação é legalmente exigida (arts. 268.º/3 da CRP, 77.º/2 da LGT e 124.º/1-a do CPA), tem (a fundamentação) de assumir a modalidade de fundamentação contextual.*

**8.ª** – *Foi a desconsideração, no caso, da fundamentação contextual do acto que levou a que no acórdão recorrido se tivesse afirmado que ao ora Recorrente foi dado a conhecer das razões em que assentou a liquidação do IMI impugnado e do itinerário cognoscitivo e valorativo de quem tomou a decisão.*

9.<sup>a</sup> – Só que esse conhecimento não foi dado pelo documento de cobrança (fls. 14),

10.<sup>a</sup> – como se julgou no acórdão fundamento.

11.<sup>a</sup> – O conhecimento que foi dado ao Recorrente ocorreu em momento posterior ao recebimento do documento de cobrança

12.<sup>a</sup> – e reportou-se exclusivamente a um só dos pontos invocados na impugnação judicial – o da atualização do valor patrimonial tributário do imóvel.

13.<sup>a</sup> – Foi, de todo o modo, uma explicação não contextual, meramente parcial, que não deu a conhecer ao Recorrente todas as operações que levaram à fixação daquele concreto valor patrimonial tributário, nem à aplicação da taxa concretamente aplicada.

14.<sup>a</sup> – Fora de qualquer dúvida está que o documento de cobrança de fls. 14 contenha os dizeres que levem qualquer contribuinte a ficar ciente do itinerários cognoscitivo e valorativo de quem praticou o acto notificado por aquele documento.

15.<sup>a</sup> – O que, deve dizer-se em nota final, é absolutamente inaceitável quando, como no caso, se trata da primeira notificação/liquidação/cobrança de um imposto novo, instituindo regras novas, algumas delas de considerável complexidade, que continuam, aliás, a suscitar justificada controvérsia na jurisprudência e na doutrina.

16.<sup>a</sup> – Em suma, não foi a melhor interpretação e aplicação que o acórdão recorrido fez das normas, entre outras, dos artigos 268.º, n.º 3, da CRP; 77.º, n.º 2 da LGT; 124.º, n.º 1, alínea a), e 125.º, n.º 2 do CPA, quando considerou fundamentado o acto tributário de liquidação do IMI, ano de 2003, tal qual consta do respectivo documento de cobrança, nos autos a fls. 14, contrariamente ao julgamento feito, sobre a mesma questão fundamental de direito, pelo acórdão fundamento.

Termos em que, sempre com o duto suprimento de Vossas Excelências, deve ser proferida decisão que mantenha a doutrina do acórdão fundamento, para que assim se cumpra a LEI e faça JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 181 a 183 dos autos, no qual se pronuncia no sentido da existência de oposição de acórdãos e, quanto ao mérito, pelo provimento do recurso, revogando o acórdão recorrido e confirmando a sentença de 1.ª instância, que anulou a liquidação sindicada por vício de forma por falta de fundamentação.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1 - O impugnante é proprietário em uma terça parte do prédio urbano inscrito na matriz sob o artº 00313.

2 – Pelo documento de cobrança n.º 2003300976303 foi notificado para proceder ao pagamento do IMI, com respeito ao ano de 2003, cfr. 14 destes autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida.

3 – O valor patrimonial atribuído à fracção identificada em 1), foi de € 165.129,00, cfr. fls.12 destes autos.

4. – Em 26 de Julho de 2004 o impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação do IMI do ano 2003 nos termos constantes de fls. 15 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

5. – A reclamação graciosa foi indeferida conforme despacho constante destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

6. – Em 21 de Janeiro de 2005, foi apresentada a presente impugnação judicial, cfr. fls. 2 destes autos.

7. – Dão-se aqui por reproduzidos os documentos de fls. 24 a 32 destes autos e que respeitam ao contrato de arrendamento e recibo de uma renda.

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório constante do acórdão fundamento:

1. O Impugnante foi notificado por invólucro mensagem com o n.º de documento 2004 206120303 da liquidação de IMI do ano de 2004, com o valor total de € 664,52, do qual consta, entre o mais, o seguinte: [reproduz-se o teor do doc. de fls. 12 dos autos] - cfr. doc. de fls. 12 dos autos.

2. Consta de fls. 16 e 17 do p.a. apenso aos autos a matriz predial referente ao artigo urbano n.º 313, freguesia de ..., Porto, da qual consta o Impugnante como titular de 1/3 dos rendimentos inscritos, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido. – cf. docs. de fls. 16 e 17 do p.a. apenso aos autos.

3. Por escritura pública celebrada em 9.12.1986, B....., por si e em representação do aqui Impugnante e esposa C....., e D....., declararam dar de arrendamento a E....., Lda., ali representada por F..... e G....., o rés-do-chão, com Entrada pelos números ... a ... do prédio urbano sito na Rua ..., n.º ... a ..., freguesia de ..., inscrito na respectiva matriz sob o artigo 313. - cfr. doc. de fls. 15 a 22 dos autos.

4. Da escritura referida no ponto anterior consta, entre o mais, que “o prazo de duração é de um ano, considerando-se prorrogado por iguais períodos, e teve o seu início em 1 de Maio do corrente ano”. - cfr. doc. de fls. 15 a 22 dos autos.

5. Consta de fls. 23 dos autos “Recibo/Renda n.º 5/1989” emitido por A.... e outros, para liquidação de R. ..., ..., r/c, 4000 Porto, no valor de 133.455\$00 e referente ao mês de Janeiro. – cfr. doc. de fls. 23 dos autos».

6 – Apreciando.

#### 6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Alega o recorrente que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento decidiram de forma oposta a questão de saber se os *elementos constantes do documento de cobrança do imposto municipal sobre imóveis (IMI) são ou não suficientes para dar cumprimento às exigências legais de fundamentação no que se refere, designadamente, à determinação do valor patrimonial tributário.*

Ora, não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que afirma que se lhe afigura que tal oposição de julgados se pode verificar (cfr. despacho de fls. 161 dos autos), importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (*vide*, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar (cfr. art. 641.º n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, volume IV, 6.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 482 (nota 15 c) ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se no ano de 2005, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

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

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

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

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 474 – nota 14 a) ao art. 284.º do CPPT - e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

Tanto no Acórdão recorrido, como no fundamento, estava em causa apreciar da suficiente fundamentação da liquidação de IMI notificada ao sujeito passivo, em especial quanto ao valor patrimonial tributário dela constante. Como alega o recorrente eram idênticos os “dizeres” constantes das liquidações respectivas, sendo que o Acórdão recorrido julgou inverificado o vício de falta de fundamentação, revogando a sentença recorrida que decidira verificar-se tal vício, e o Acórdão fundamento julgou-o verificado, confirmando a sentença de 1.ª instância que assim julgara.

Há, porém, que atender que as situações de facto subjacentes a um e outro Acórdão não são idênticas, tendo estas influenciado decisivamente o julgamento efectuado pelo Supremo Tribunal Administrativo num e noutro caso.

É que, enquanto no acórdão fundamento, estava em causa pura e simplesmente o recurso de uma decisão judicial proferida numa impugnação judicial da liquidação de IMI, no acórdão recorrido entendeu-se estar em causa a impugnação do indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto o acto de fixação do valor patrimonial do imóvel – pois que se em causa estivesse directamente a impugnação do acto de liquidação de IMI esta seria intempestiva –, razão pela qual o acórdão recorrido deu relevo ao facto de no âmbito do procedimento de reclamação o contribuinte ter sido devidamente informado dos fundamentos da liquidação quanto à determinação do valor patrimonial tributário, não podendo, pois, e atentas as circunstâncias, em impugnação desse indeferimento – que não directamente da liquidação – invocar o vício de falta de fundamentação da liquidação.

É isto que decorre na fundamentação do Acórdão recorrido, onde se consignou, e passamos a transcrever:

«No caso subjudice está em causa a fundamentação da liquidação de IMI, nomeadamente saber se foram satisfeitas as exigências legais de fundamentação no que se refere à determinação do valor patrimonial tributário.

Como se viu a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto considerou que, após a análise da nota de liquidação do IMI, não foi possível aferir da razão da atribuição dos valores patrimoniais das fracções em causa, “desconhecendo-se se os mesmos decorrem da aplicação dos coeficientes constantes da Portaria 1337/2003 de 05/12, como defende a Fazenda Pública “e também se aquele valor patrimonial foi apurado nos termos do regime transitório do artº 16º ou 17º de decreto-lei 287/2003, de 12/11 -cfr. fls. 79 nos autos.

Parece-nos que aqui não andou bem a sentença recorrida, incorrendo em manifesto erro de julgamento.

Com efeito em sede de IMI são os actos de fixação de valores patrimoniais que servem de base à liquidação do imposto.

Nos termos dos artigos 134º, n.º 7 do CPPT e 86º, n.ºs. 1 e 2 da Lei Geral Tributária, a impugnação de actos de fixação do valor patrimonial depende do prévio esgotamento dos meios administrativos de revisão previstos no procedimento de avaliação (princípio da exaustão dos meios gratuitos).

Sendo que, por outro lado, de acordo com os ns. 1 e 2 do referido artº 134º os actos de fixação de valores patrimoniais podem ser impugnados autonomamente, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Trata-se, pois, de actos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa.

**No caso em apreço como se constata dos autos de reclamação apensos, o recorrido, tendo sido notificado, pelo documento com a referência 2003 300976303, do valor patrimonial tributário, da taxa tributária e da colecta apurados para efeitos de imposto municipal sobre imóveis referente ao ano de 2003, relativamente ao prédio em causa nos presentes autos, não aceitando o valor patrimonial fixado nem, reflexamente, a colecta liquidada, deduziu reclamação graciosa para o Director de Finanças do Porto, nos termos do disposto no art. 20.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.**

**Nessa reclamação, o reclamante, e ora recorrido, invocou duas ilegalidades, a saber:** a) erro de facto e de direito, dizendo que a aplicação ao valor da matriz (€ 729,54) dos coeficientes de actualização previstos na Portaria n.º 1337/2003, nos termos do n.º 4 do artigo 16º do DL n.º 287/2003, dá um valor patrimonial de €2.582,58 e não de €166.129,00, como está referido na notificação da liquidação; **b) falta de fundamentação, porque a notificação não se refere, ainda que de forma sumária, «à razão porque os valores patrimoniais tributários são os que constam daquele documento de cobrança, desconhecendo a Reclamante, porque lhe não foram notificadas as operações de apuramento da matéria tributável»** (cfr. doc. de fls. 2 a 7 do autos apensos).

**Mais se constata daqueles autos que, na sequência desta reclamação foram produzidos diversos de actos procedimentais, designadamente, proposta de decisão, projecto de decisão, defesa escrita e decisão final, que esclarecem concretamente os motivos de facto e de direito que estão na base na liquidação do IMI impugnado.**

Na verdade, sobre a reclamação foi emitida pelo Chefe de Finanças Adjunto uma «proposta de decisão» no sentido do indeferimento do pedido do reclamante, com a seguinte fundamentação:

“Analisados os elementos existentes no processo, verifica-se o seguinte:

1. Em 1989/02/10, foi entregue uma declaração de prédio urbano total ou parcialmente arrendado, referente às rendas recebidas durante o ano de 1988, do artigo urbano inscrito sob o art. 331 da freguesia da ..... conforme fotocópia a fls. 11 dos autos.

2. O valor total das rendas convencionadas foi de 19.802,62 €, que depois de deduzido 15% de despesas de conservação deu origem a um rendimento colectável de 16.832,23 €, conforme consta da fotocópia da matriz a fls. 12 e 13 dos autos.

3. Com a entrada em vigor do Código da Contribuição Autárquica, o referido rendimento colectável foi convertido em valor patrimonial (16.832,23€ x 15), que passou a ser de 252.483, 37€.

Conforme dispõe o n.º 5 do art. 16º do D.L. n.º 287/2003 de 12/11, “no caso de prédios urbanos arrendados que o deixaram de estar até 31 de Dezembro de 1988, é aplicado ao valor patrimonial resultante da renda o coeficiente correspondente ao ano a que respeita a última actualização da renda”.

Assim e conforme se encontra determinado, o valor patrimonial para efeitos de IMI, foi calculado partindo do valor patrimonial inicial, apurado com base na última declaração de rendas entregue no ano de 1989 referente ao ano de 1988, actualizado com base nos coeficientes de desvalorização da moeda previstos na Portaria n.º 1337/2003 de 05/12, (252.483,37€ x 1.97) de onde resultou o valor patrimonial actualizado é de 497.392,24€. Como a reclamante é proprietária de apenas 1/3 do referido artigo, o IMI devido no ano de 2003 é de 662.53 € (497.392,24€: 3 x 0,80%: 2)” - cfr. doc. de fls. 16 do autos apensos.

Sobre essa proposta emitiu o Chefe de Serviços de Finanças um «projecto de decisão» do seguinte teor:

«O pedido de fls. 2 foi feito em tempo e com legitimidade, no entanto, face à informação e proposta de decisão a fls. 15 e 16, cujos elementos dou aqui por reproduzidos, INDEFIRO-O considerando que a actualização prevista no artigo 16º do DL 287/2003 de 12/11 foi feita tendo em conta os valores patrimoniais do prédio em causa e por base a última declaração de rendas e “não, como pretende, em função do rendimentos colectáveis».

Notifique o reclamante nos termos e para os efeitos da alínea b) do artigo 60º da Lei Geral Tributária, esclarecendo-o de que a sua participação na formação do acto administrativo poderá ser feita no prazo de 15 dias, por escrito” - cfr. doc. de fls. 17 dos autos apensos.

O reclamante exerceu o direito de audiência prévia, começando por dizer que «entende perfeitamente a proposta de decisão de fls. 16, embora dela discorde», e que considera “ininteligível” o projecto de decisão, por não pretender que o valor patrimonial seja calculado em função dos «rendimentos colectáveis», mas que seja calculado e fixado de acordo com o n.º 4 do artigo 16º do DL n.º 287/2003 e que, no caso em apreço, não tem aplicação o n.º 5 do desse artigo.

Subsequentemente foi emitido despacho de indeferimento da reclamação nos seguintes termos:

“Cumprido o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 60º da LGT, foi apresentada a petição de fls. 19 a 22, mas sem que dela resultem elementos novos pelo que, nos termos do artigo 75º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e por força do artigo 27º do D.L. 366/99 de 18/9, INDEFIRO o pedido tendo em conta o seguinte:

1º - O projecto de decisão a fls. 17, pese embora nele se considerem os elementos constantes da proposta de fls. 15 e 16, na parte final do seu 1º parágrafo induz, efectivamente, em confusão.

2º - Desta forma, impõe-se clarificar a decisão: - O Valor Patrimonial Tributário alvo da presente reclamação foi encontrado tendo subjacente o regime de actualização dos valores patrimoniais previsto no DL 287/2003 de 12/11, isto é, tomou-se por base a última declaração de rendas entregue em 1989 e reportada a 1988 (nº 5 do artigo 16º).

- No ponto 10 da referida petição, põe em causa a norma que lhe foi aplicada considerando que “Se é compreensível a distinção entre prédios não arrendados (art. 16º) e prédios arrendados (art. 17º), para efeito de determinação do respectivo valor patrimonial, já se compreenderia com dificuldade a necessidade de criar uma terceira categoria - a de prédios que estiverem arrendados mas que o deixem de estar até 31 de Dezembro de 1988” - “sic”.

- Penso que aqui reside a divergência entre a actualização que foi efectuada e aquela que defende o reclamante, na medida em que este regime transitório efectivamente só contempla dois tipos de situações, ou seja, os prédios arrendados e os não arrendados, incluindo-se neste últimos os que deixaram de estar arrendados até 31/12/88, a cujo valor patrimonial resultante da renda é aplicado o coeficiente do ano a que respeita a última actualização da renda (artigo 16º/5).

Aliás, mesmo que os prédios continuassem arrendados depois de 31/12/88, a sua actualização continuava a ser efectuada pelo regime dos não arrendados nos termos do artigo 16º, a não ser que reunissem as condições previstas no artigo 17º”.

**Da recensão de peças processuais atrás efectuada forçoso é concluir que não subsistem dúvidas de que o reclamante teve possibilidade de conhecer das razões de facto e de direito que estão na base pressupostos em que assentou a liquidação do IMI impugnado e bem assim de conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo de quem tomou tal decisão.**

Na verdade o reclamante insurgiu-se contra o facto do IMI ter sido actualizado com base na norma do n.º 5 do artigo 16º do DL n.º 287/2003 e não com base na norma do n.º 4 do mesmo artigo.

Argumentou para o efeito que o prédio continuou arrendado após 31 de Dezembro de 1988 e por isso a norma do n.º 5 daquele artigo não pode ser aplicada, reiterando tal discurso argumentativo já na impugnação judicial (cf. petição inicial).

Teve oportunidade de participar, e participou, no procedimento de reclamação graciosa.

Por sua vez a Administração Fiscal, na decisão do procedimento de reclamação graciosa, sustenta que a actualização deve ser feita nos termos do n.º 5, porque *nos prédios não arrendados*

*dos devem incluir-se aqueles que o deixaram de estar após 31/12/1988, caso não se verifiquem os requisitos do artigo 17º.*

**Como se vê, o acto que tornou definitiva a liquidação, e que é objecto de impugnação, dá a conhecer a um destinatário normal e razoável a razão pela qual a actualização deve ocorrer nos termos do n.º 5 e não do n.º 4.**

Não há, pois, qualquer obscuridade, contradição ou insuficiência na exposição dos fundamentos de facto e de direito do acto impugnado, que não padece de falta de fundamentação.

**Sucede, porém, que a sentença recorrida cai em erro de julgamento quando conclui pela falta de fundamentação e atende exclusivamente aos elementos constantes do documento de cobrança do IMI, sendo certo que o acto impugnado é, e só pode ser, o acto que decidiu a reclamação.**

**Efectivamente, e como se constata da petição inicial o recorrido veio deduzir impugnação judicial da decisão do Sr. Chefe do Serviço de Finanças do Porto que recaiu sobre o procedimento de reclamação graciosa, fazendo-o ao abrigo do disposto no artº 102º, nº2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (Tendo em conta a data em que a impugnação judicial foi introduzida em juízo, só o acto que decidiu a reclamação poderia ser objecto de fiscalização, pois nessa data já se havia esgotado o prazo de impugnação relativamente ao acto primário.), facto que a sentença parece ter olvidado.**

**Ora no caso, e como vimos, sendo a fundamentação um requisito formal da decisão, que não se confunde com o seu conteúdo, não pode deixar de se entender que o impugnante teve conhecimento, no âmbito do processo de reclamação graciosa, de forma acessível, clara, congruente e suficiente, do juízo que a administração tributária efectuou para decidir no sentido em que decidiu (Ver também neste sentido o recente Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 10.10.2012, recurso 277/12, que tratou de caso em tudo idêntico, até nos pressupostos de facto, ao dos presentes autos, e cuja argumentação jurídica vimos acompanhando, por com ela concordarmos.).**

A sentença recorrida, que assim não entendeu, não pode, pois, ser confirmada, pelo que procede o recurso.» (fim de citação; destacados nossos).

Ora, o circunstancialismo de facto subjacente ao Acórdão recorrido não tem paralelo com o fixado no acórdão fundamento, onde, como se disse já, está em causa o recurso de uma decisão proferida em impugnação judicial da liquidação, não havendo no probatório fixado qualquer referência a uma anterior reclamação graciosa do acto de fixação do valor patrimonial no âmbito da qual o contribuinte tenha sido informado do que quer que seja.

Assim, julgamos que o facto de o STA ter dado respostas divergentes quanto à suficiência da fundamentação das liquidações de IMI num e noutra caso resulta da ponderação de circunstâncias de facto diversas, razão pela qual se julga não haver oposição juridicamente relevante que determine o prosseguimento do presente recurso.

Consequentemente, vai este julgado findo.

- Decisão -

**6** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 16 de Outubro de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

## **Acórdão de 13 de Novembro de 2013.**

### **Assunto:**

*Recurso por oposição de acórdãos. Oposição entre acórdão e decisão de relator. Acórdão recorrido do STA e acórdão fundamento do TCA.*

### **Sumário:**

*I* — *No recurso por oposição de acórdãos, previsto no art. 284º do CPPT, apenas podem relevar decisões que tenham a qualificação de «acórdãos», isto é, decisões colegiais na definição dada pelo art. 156º, n.º 3 do CPC, não sendo, por isso, possível invocar como fundamento do recurso um despacho do relator, mesmo que se trate de uma decisão sumária proferida nos termos do art. 705º do CPC.*

*II — E em face das disposições combinadas dos arts. 284º do CPPT e 152º do CPTA, quando o acórdão recorrido foi proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, não é possível invocar como acórdão fundamento um aresto do Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 77/12-50.

Recorrente: A... SA.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. A..., S.A., recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido por esta Secção em 12 de Abril de 2012, no processo n.º 77/12, a fls. 326 e segs., invocando oposição entre ele e, por um lado, a decisão do Juiz Conselheiro Relator proferida em 27/06/2011, no processo n.º 448/11 desta Secção, no que toca à questão da competência em razão da hierarquia do STA para o conhecimento do recurso, e, por outro lado, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23/11/2011, no processo n.º 229/09, no que toca à questão da tributação autónoma de despesas confidenciais das entidades concessionárias sujeitas a imposto especial de jogo.

1.1. Por despacho do Exmº Juiz Conselheiro Relator foi julgado que se verificava a invocada oposição de julgados e determinada a notificação das partes para apresentarem alegações sucessivas, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 282º, aplicável por força do n.º 5 do art.º 284º, ambos do CPPT.

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

A. A A... interpôs recurso do Acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário desse ilustre Supremo Tribunal Administrativo (STA), em 12 de Abril de 2012, no âmbito do processo n.º 77/12-30 ([www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), por oposição de tal aresto com a decisão proferida pela mesma Secção do STA, em 27 de Junho de 2011, no processo 448/11 (cuja cópia se juntou como doc. n.º 5), no que concerne à questão prévia da incompetência em razão da hierarquia; e,

B. Com o aresto da Secção de Contencioso Tributário do Venerando Tribunal Central Administrativo (TCA) Norte, de 23 de Novembro de 2011, proferido no âmbito do processo 229/09 (cuja cópia se juntou como doc. n.º 8), no que respeita à questão material, designadamente, à tributação autónoma das despesas confidenciais das entidades concessionárias sujeitas a imposto especial do jogo.

C. Confrontados os Acórdãos — nos quais se tratam, aliás, quadros factuais muito similares —, resulta evidente que, conforme acaba por ser reconhecido, quanto aos pressupostos decisórios comuns, os tribunais superiores proferem decisões jurídicas díspares e antagónicas.

D. Com efeito, no que diz respeito à questão prévia, em ambas as decisões em confronto — ora no Acórdão recorrido, ora na decisão fundamento — é suscitada uma questão prévia sobre a competência em razão da hierarquia do STA para apreciar o recurso interposto de uma decisão de primeira instância, cabendo decidir se o recurso respeita, ou não, exclusivamente a matéria de direito e se, por consequência, cabe na competência daquele STA ou do TCA.

E. Nas duas situações o recurso é interposto para o STA, alegando-se que estaria em causa matéria exclusiva de direito; contudo, nas suas alegações, a Recorrente invoca matéria de facto que contraria a factualidade estabelecida no probatório da decisão de primeira instância recorrida — sendo que, a matéria de facto alegada serve de pressuposto às consequentes alegações de direito.

F. Enquanto na decisão fundamento (P. 448/11) o Tribunal conclui que o recurso não tem por fundamento exclusivo matéria de direito, concluindo pela procedência da invocada excepção de incompetência em razão da hierarquia daquele Tribunal, o Acórdão aqui recorrido, confrontado com a mesma situação, com os mesmos pressupostos, decide em sentido diverso, concluindo que a alegação de matéria de facto pela Recorrente não releva para a decisão da causa, e que, por conseguinte, estando em causa a apreciação exclusiva de matéria de direito no recurso, não procede a excepção invocada de incompetência em razão da hierarquia do STA.

G. Por outro lado, quanto à questão material, a solução jurídica do duto Acórdão recorrido — proposta em revogação de decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro no sentido da pretensão da ora Recorrente — assenta, antes de mais, na premissa de que, as despesas confidenciais “ainda que contabilizadas no exercício exclusivo da actividade de jogo” estão sujeitas a tributação autónoma.

H. Conforme devidamente reconhecido por este Tribunal, o duto aresto recorrido encontra-se em oposição com um outro anterior, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, transitado em julgado, o qual, no mesmo quadro legislativo, aplicou a uma situação fáctica substancialmente idêntica uma solução jurídica expressa de sentido oposto (referimo-nos, em concreto, ao Acórdão de 23/11/2011, proferido no âmbito do processo n.º 229/09), nomeadamente por, conforme melhor vere-



mos, ter considerado que, “*pelo exercício da actividade de jogo ou de quaisquer outras que estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão, as entidades concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial, não sendo exigível qualquer outra tributação, nomeadamente em sede de IRC - artigo 7º do C.I.R.C. e 84º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, na redacção do Decreto-Lei n.º 10/95, de 19 de Janeiro*”.

I. Neste Acórdão, o TCAN levou em consideração o “regime fiscal de excepção” a que se encontram sujeitas as entidades concessionárias de zonas de jogos, por força dos artigos 84º a 94º do Decreto-Lei n.º 422/89, o qual, no seu entender, “*é mais vasto do que o [âmbito] daquele artigo 7º [do Código do IRC], constituindo uma norma de exclusão imposta por lei especial*”. Continua o citado aresto: “*a razão aparente para tamanho regime de excepção poderá ter sido o facto de a tributação do jogo ser já de si uma tributação agravada (tributando capitais de giro, lucros e receitas brutas com taxas elevadas, que poderiam compensar a quebra de receita noutras actividades) e/ou a necessidade de promover a dinamização turística das regiões onde estão instalados os casinos*”. Tendo por base esta fundamentação, concluiu o Tribunal que a liquidação de IRC - tributação autónoma - de que a impugnante havia sido alvo se encontrava ferida de ilegalidade.

J. Em todo o caso, independentemente do teor do Acórdão que fundamentou o presente recurso por oposição de julgados, a questão controversa essencial não deixa de ser, neste momento, a que desde sempre separou as posições da Autoridade Tributária e da Recorrente - isto é, a de saber se as despesas confidenciais (ou não documentadas) das entidades concessionárias da indústria do jogo estão ou não sujeitas a tributação autónoma -, tendo em conta que a posição escolhida não poderá, de modo algum, desrespeitar o enquadramento constitucional em que se sustenta o Direito Português.

K. A primeira questão *sub judice* - e em que é manifesta a oposição entre as decisões recorrida e fundamento, conforme reconhece o Tribunal recorrido - prende-se com a aferição da competência em razão da hierarquia do STA para apreciar um recurso de uma decisão de primeira instância, em que a questão de fundo é a tributação autónoma das despesas confidenciais incorridas por uma entidade sujeita a imposto especial do jogo.

L. O Acórdão recorrido incide sobre uma decisão de primeira instância, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Aveiro, nos termos da qual se conclui pela anulação das liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios endereçadas à A... - aqui Recorrente -, por referência aos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

M. As liquidações resultam da tributação autónoma das despesas confidenciais contabilizadas pela ora Recorrente naqueles exercícios, com base no entendimento de que aquelas despesas estariam sujeitas à dita tributação apesar do facto de os rendimentos da A... não estarem sujeitos a IRC, nos termos do artigo 7º do Código do IRC.

N. Por ser relevante para a boa decisão da causa, o TAF deu por assente «... *que a impugnante inscreveu na sua contabilidade, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, despesas confidenciais (...) relacionadas com a angariação de clientes de jogo*».

O. Contudo, nas suas alegações, a Fazenda Pública, Recorrente no recurso da decisão do TAF, invocou expressamente que «*Nada se sabendo quanto à natureza, origem e finalidade de tais despesas, as mesmas deverão ser tributadas autonomamente, por força do artigo 4º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e do artigo 31º da Lei n.º 87-B, de 31 de Dezembro, uma vez que a Impugnante não logrou provar que os encargos concretamente decorrentes destas despesas confidenciais estão relacionados com a exploração do jogo*».

P. Ora, este pressuposto de facto que conduz a Fazenda Pública a concluir pela tributação autónoma das despesas confidenciais nos termos alegados é, justamente, o cerne da divergência entre a sua tese e a da decisão ali recorrida.

Q. A ênfase dada pela Fazenda Pública a esse pressuposto não pode ter outra leitura que não seja a da impugnação do facto dado como provado na sentença recorrida, de que a as despesas confidenciais foram efectuadas pela A... no exercício da actividade concessionada de exploração de jogos de fortuna ou azar.

R. Tanto assim é que a Fazenda Pública invoca no seu raciocínio argumentativo aquele facto em sentido oposto ao que é dado como provado na sentença, impugnando-o.

S. Estando o mesmo em divergência com a matéria dada por assente na sentença, há um claro desfasamento na apreciação da matéria de facto, que vem alegado e que cabe ao Tribunal de recurso apreciar — resta saber, aqui chegados, se caberia na competência do STA apreciar o objecto deste recurso.

T. Com efeito, não pode o julgador desconsiderar a seguinte conclusão formulada pela Fazenda Pública: «*Nada se sabendo quanto à natureza, origem e finalidade de tais despesas, as mesmas deverão ser tributadas autonomamente, por força do artigo 4º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e do artigo 31º da Lei n.º 87-B, de 31 de Dezembro, uma vez que a Impugnante não logrou provar que os encargos concretamente decorrentes destas despesas confidenciais estão relacionados com a exploração do jogo*» - é manifesta a evidência de um raciocínio lógico-substantivo.

U. Deliberadamente, a Fazenda Pública, revelia dos factos assentes na sentença, constrói o seu próprio raciocínio jurídico, partindo dos factos ou incertezas que apresenta.

V. Há uma premissa e uma conclusão, bem evidentes, no raciocínio ínsito na conclusão da então Recorrente: é pelo facto de não haver certeza sobre a natureza, origem e finalidade das despesas — e de alegadamente a impugnante não ter feito prova de que as mesmas estariam relacionados com a actividade de exploração do jogo — que a Fazenda Pública conclui pela legalidade da sua tributação autónoma.

W. É justamente essa precedência que leva a concluir que o tribunal *ad quem* não podia deixar de apreciar a matéria de prova para analisar convenientemente o recurso interposto pela Fazenda Pública porque, para esta, os factos são a premissa.

X. Se o Tribunal *a quo* diz claramente que não — tanto que, considerou esse facto como provado —, e a Fazenda Pública invoca nas suas alegações não haver certeza sobre esse facto, de onde retira a sua conclusão jurídica, impugnando-o, cabe certamente ao Tribunal *ad quem* reapreciar a prova e dirimir essa dúvida.

Y. Por conseguinte, o Tribunal de recurso só poderá ser aquele cuja competência permita a apreciação da matéria de prova (o TCA) e não aqueloutro que está impedido de o fazer por natureza das suas competências (como é o caso do STA).

Z. Assim, nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 280º do CPPT, da alínea b) do n.º 1 do artigo 26º e da alínea b) do artigo 38º do ETAF, não estando em causa a apreciação exclusiva de matéria de direito, a apreciação do recurso cabe ao TCA Norte.

AA. A primeira questão *sub judice* — e em que é manifesta a oposição entre as decisões recorrida e fundamento, conforme reconhece o Tribunal recorrido — prende-se com o tema da sujeição a tributação autónoma das despesas confidenciais relevadas contabilisticamente pelas entidades sujeitas a imposto especial de jogo.

BB. Sobre este tema encontramos na jurisprudência portuguesa duas linhas completamente distintas.

CC. A primeira, que recusa a possibilidade de se tributarem as despesas não documentadas das entidades concessionárias da indústria do jogo, foi sustentada originariamente pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1998 (processo n.º 017440) e desde então seguida por diversos Acórdãos dos Tribunais Centrais Administrativos nacionais (designadamente, o Acórdão fundamento e, bem assim, os Acórdãos proferidos nos processos 735/09.2BEVIS, 229.09.6BEVIS e 00921/04 — Viseu, do Tribunal Central Administrativo Norte, e no processo n.º 3713/10 do Tribunal Central Administrativo Sul).

DD. A segunda linha jurisprudencial, actualmente representada por um único Acórdão, o Acórdão recorrido, entende, pelo contrário, que as referidas despesas não documentadas devem ser objecto de tributação autónoma, não obstante a natureza ou a actividade da entidade que as suporta.

EE. Os arestos que se inserem no primeiro grupo acima descrito nem sempre utilizam uma motivação jurídica integralmente coincidente. Se alguns recorrem exclusivamente à norma de exclusão tributária constante do artigo 7º do Código do IRC, a cujo âmbito de aplicação submetem a tributação autónoma (v.g., Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1998), já outros — por todos, merece particular relevo o Acórdão fundamento — fazem apelo ao regime fiscal da actividade de exploração do jogo tal como ele resulta do Decreto-Lei n.º 422/89, servindo-se em particular do seu artigo 84º, interpretado como sendo de aplicação “*mais vasta do que o [âmbito] daquele artigo 7º [do Código do IRC], constituindo uma norma de exclusão imposta por lei especial*”. Em algumas ocasiões, as decisões detêm-se na *ratio* subjacente ao imposto especial sobre o jogo - concluindo pela dificuldade de articulá-lo com o regime da tributação autónoma; noutras, dão especial relevo aos termos dos contratos de concessão (e ao facto de, em regra, repetirem o teor do artigo 84º do Decreto-Lei n.º 422/89, que sujeita os rendimentos provenientes da exploração do jogo a imposto especial sobre o jogo e afasta a demais tributação).

FF. Já o Acórdão do STA, aqui recorrido, assume uma clara divergência face aos arestos anteriores (designada e concretamente, face ao Acórdão fundamento), admitindo a tributação autónoma das despesas não documentadas, ainda que estas se relacionem exclusivamente com o exercício da actividade do jogo.

GG. Os fundamentos para esta mudança de posição são de variada ordem: por um lado, a não sujeição estabelecida no artigo 7º do Código do IRC abrangeria apenas rendimentos, e não despesas; em segundo lugar, o artigo 84º do Decreto-Lei n.º 422/89 não constituiria uma norma de exclusão geral, antes se dirigindo particularmente à isenção de sisa, de contribuição autárquica e de taxas e licenças municipais; em terceiro lugar, a tributação autónoma das despesas não documentadas possuiria uma teleologia própria - evitar práticas de evasão fiscal na esfera dos respectivos beneficiários - cuja afirmação se justificaria mesmo no caso das concessionárias do jogo; por fim, o Acórdão em análise invoca ainda o paralelismo composto pelo facto de também as entidades isentas de IRC estarem sujeitas a tributação autónoma.

HH. Ao longo do processo foi já dada devida conta de toda a legislação existente ao tempo dos factos relevantes, e estamos também cientes dos principais argumentos que sustentam a tese de que

as despesas não documentadas (confidenciais, na terminologia pretérita) realizadas pelas entidades concessionárias do jogo estão sujeitas à tributação autónoma correspondente.

II. Esses argumentos são essencialmente dois, como se mostrou, quer a partir da posição assumida pela Administração fiscal e Representação Pública, quer ainda segundo o Acórdão do STA de 12 de Abril de 2012 (melhor será, aliás, centrarmo-nos no segundo, já que a respectiva fundamentação consome, com vantagem, tudo quanto é alegado no primeiro).

JJ. Desde logo, de acordo com esta corrente, haveria uma razão de natureza teleológica: a *ratio* específica correspondente à tributação das despesas confidenciais ou não documentadas não estaria recoberta pelo imposto especial sobre o jogo.

KK. Depois, teria que ser considerada a textualidade das normas disponíveis sobre este tema: ainda segundo a mesma linha, nem o artigo 7º do Código do IRC, nem o artigo 84º do Decreto-Lei n.º 422/89 excluem expressamente a aplicação às concessionárias do jogo de um imposto sobre certos tipos de despesas.

LL. Pela nossa parte, no entanto, a aplicação deste imposto às concessionárias do jogo dificilmente poderá ser sustentada por argumentos relacionados com a teleologia que lhe corresponde, se houver de concluir-se - igualmente através de interpretação teleológica, bem entendido - que existe uma norma que exclui toda a tributação, além do imposto especial sobre o jogo, independentemente dos objectivos de política legislativa que lhe possam estar associados.

MM. O artigo 7º do Código do IRC não é seguramente essa norma - nessa medida, não nos distanciamos do Acórdão recorrido. Este preceito estabelece, de facto, uma verdadeira delimitação negativa da incidência real ou objectiva do IRC, mas não contém uma regra de não sujeição ou sequer de isenção relativa a outros impostos, ainda que conexos com a tributação do rendimento das pessoas colectivas (designadamente por via de uma identidade de sujeitos passivos). Na verdade, com aquele conteúdo ele nem sequer exclui da incidência do IRC os rendimentos das concessionárias do jogo que não resultem das actividades específicas da concessão, como se sabe.

NN. Este último facto documenta também, por isso, a relação que, quanto a nós, existe entre este artigo 7º do Código do IRC e o artigo 84º do citado Decreto-Lei n.º 422/89: o primeiro constitui a concretização do segundo para o domínio da tributação das pessoas colectivas - razão por que menciona a não sujeição de rendimentos - e remete para os conceitos e definições que lhe são próprios.

OO. Por outro lado, qualquer que seja a densidade da ligação entre a tributação autónoma das despesas confidenciais ou não documentadas e o IRC, a verdade é que aquela tem por facto gerador de imposto os actos de realização de despesas que não são “*especificadas ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade*”, e não o lucro apurado de acordo com as regras do último.

PP. Por isso mesmo, não hesitamos em concluir que o artigo 7º do Código do IRC, tal como se encontra consagrado, não é seguramente apto a excluir a tributação autónoma das despesas não documentadas realizadas pelas entidades concessionárias da actividade de exploração de jogos de fortuna e azar.

QQ. O mesmo não diremos, porém, do artigo 84º do Decreto-Lei n.º 422/89, ponto essencial na contradição assinalada entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento. Com efeito, olhando para a sua letra, é difícil evitar a convicção de que o legislador quis pura e simplesmente excluir os sujeitos passivos do imposto especial de jogo de quaisquer outros tributos, quanto às actividades próprias da concessão e durante o tempo por que esta vigorar.

RR. De resto, mostrámos ao longo dos articulados dos presentes autos - em linha, de resto, com o defendido pelo Acórdão fundamento - que teria sido difícil encontrar uma formulação mais vasta do que aquela que figura no Decreto-Lei n.º 422/89, a qual abrange tributos locais e estaduais.

SS. Já sabemos que esta não é a interpretação do Acórdão recorrido. Segundo este, o artigo 84º do Decreto-Lei n.º 422/84 limita-se a “*isentar as empresas concessionárias da tributação relativa a impostos municipais*” e, mesmo para esta finalidade específica, não se teria bastado com aquela norma, antes sentindo a necessidade de recorrer à previsão expressa da referida isenção em dois preceitos autónomos e suplementares (cfr. artigos 92º e 93º do mesmo diploma legal).

TT. Salvo o devido respeito, esta posição não só é errada como, em face da fria textualidade da lei, representa um grau de contorcionismo interpretativo que raras vezes se encontra.

UU. De acordo com formulação do artigo 84º em referência, “*não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior [actividade do jogo] ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenhem em vigor*”. O que está em causa, na verdade, é saber o que significa escrever que, com respeito à sua actividade, as entidades concessionárias não estarão sujeitas a “*qualquer outra tributação, geral ou local*”. Por mais que nos esforcemos, não conseguimos ver como pode sustentar-se que esta fórmula abrange apenas impostos locais, de tão clara se antolha a intenção do legislador em ser muito mais abrangente, ou mesmo exaustivo.

VV. Na verdade, não nos impressiona nada o facto de o legislador se referir expressamente a impostos locais, como a sisa (actual IMI) e a contribuição autárquica, nos artigos subsequentes 92º e

93º do mesmo Decreto-lei n.º 422/89. Estes últimos preceitos, conforme já atrás se disse, destinam-se justamente a limitar ou a contextualizar a exclusão geral contida no 84º, criando alguns requisitos adicionais para a sua aplicação plena. Por isso, quanto à definição dos tipos abrangidos, eles não inovam em matéria de exclusão tributária; limitam-se antes a regulamentar a regra geral que o mesmo artigo 84º contém.

WW. A teleologia subjacente à tributação autónoma das despesas confidenciais ou não documentadas - evitar práticas de evasão fiscal na esfera dos respectivos beneficiários - tem o mesmo relevo da que corresponde a outros impostos, como o imposto do selo, o imposto municipal sobre imóveis ou qualquer outro: pouco ou nenhum relevo, já que no artigo 84º do Decreto-Lei n.º 422/89 não se encontra apoio para uma restrição ao âmbito da exclusão tributária que ali se estabelece, em nome de certas finalidades de determinados tributos. As figuras tributárias abrangidas por esta exclusão são todas, independentemente de qual seja a sua justificação no plano da política fiscal.

XX. Aqueles propósitos que subjazem à tributação autónoma das despesas confidenciais são provavelmente do mesmo tipo dos que foram tidos em conta para fixar a intensidade da tributação especial do jogo. Com efeito, os riscos da fraude e evasão fiscal - normalmente associados quer ao jogo quer à realização de despesas confidenciais - estão naturalmente por detrás da expressividade da carga fiscal que o imposto especial sobre o jogo implica. Nesse plano, dir-se-ia até que este último imposto consome as preocupações tipicamente subjacentes à tributação autónoma das despesas confidenciais.

YY. A mera realização de despesas, qualquer que seja a sua natureza, não constitui em si mesmo uma actividade, para os efeitos do artigo 84º do Decreto-Lei n.º 422/89, nem sequer dela constitui um mero indício.

ZZ. A alteração do n.º 2 do artigo 88º do Código do IRC, introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 — por efeito da qual passaram a estar expressamente sujeitas a tributação autónoma das despesas não documentadas também as concessionárias do jogo —, veio reforçar a posição supra manifestada: ela traduz, a nosso ver, o reconhecimento legislativo de que, até então, a tributação autónoma das despesas não documentadas não abrangia as entidades concessionárias do jogo.

AAA. Termos em que, a solução do Acórdão recorrido enferma de erro sobre os pressupostos de direito: ou porque levam a cabo uma interpretação contrária à lei, designadamente, às normas dos artigos 7º do Código do IRC e 84º do Decreto-Lei n.º 422/89; ou porque, levam a cabo uma interpretação contrária à Constituição, em violação, designadamente, dos princípios constitucionais da legalidade fiscal, da segurança jurídica, da igualdade fiscal e da proibição do confisco.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado precedente, por provado, com a revogação do Acórdão recorrido e todas as demais consequências legais.

**1.3.** A Fazenda Pública, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

**1.4.** O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu duto parecer no sentido de que, apesar de se verificar a oposição de julgados, o certo é que, no que toca à primeira questão - da competência hierárquica do STA para o conhecimento do recurso - *«quer parecer não ser de acolher o entendimento decorrente da dita decisão [do relator] indicada em fundamento da 1ª questão»*, pois, *«tratando-se, num caso e outro, de “despesas confidenciais ou não documentadas” pela sua natureza resulta não ser possível apurar a que digam as mesmas respeito, pelo que é de reconhecer não haver outros factos a apurar»*, e, no que toca à segunda questão - da tributação autónoma de despesas confidenciais das entidades concessionárias sujeitas a imposto especial de jogo - devia ser mantido o decidido no acórdão recorrido, por se nele se ter acolhido a melhor interpretação dos diplomas e preceitos legais em equação.

**1.5.** Colhidos os vistos dos Exm<sup>os</sup> Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

**2.** O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 12/04/2012, no processo n.º 77/12 (acórdão recorrido) com, por um lado, a decisão do Juiz Conselheiro Relator proferida em 27/06/2011, no processo n.º 448/11 desta Secção, no que toca à questão da competência em razão da hierarquia do STA para o conhecimento desse recurso jurisdicional, e, por outro lado, com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23/11/2011, no processo n.º 229/09, no que toca à questão da tributação autónoma de despesas confidenciais das entidades concessionárias sujeitas a imposto especial de jogo.

Apesar de o Exm<sup>o</sup> Juiz Conselheiro Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão exaustiva, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil.

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de impugnação judicial instaurado em 26/06/2006, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 (<sup>1</sup>), pelo que o seu conhecimento,

tendo em conta o regime previsto no art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, art. 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e art. 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

- que se verifique contradição entre o **acórdão recorrido** e o **acórdão fundamento** sobre a mesma questão fundamental de direito; que não ocorra o caso de o acórdão recorrido estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

Ora, desde logo, o que ressalta à evidência é que se trata de um recurso por oposição de **acórdãos**, pelo que, como muito bem frisa JORGE LOPES DE SOUSA, no “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado*”, 6ª Ed., IV vol., pág. 460, apenas podem relevar para efeitos de recurso por oposição de acórdãos decisões que tenham a qualificação de «**acórdãos**», isto é, decisões colegiais na definição dada pelo art. 156º, n.º 3 do Código de Processo Civil. «*Por isso, não é possível interpor recurso interpor recurso de um despacho do relator com fundamento em oposição entre ele e um acórdão, nem é possível invocar um fundamento de recurso de um acórdão a oposição entre ele e um despacho do relator naqueles tribunais, mesmo que se trate de uma decisão sumária, proferida nos termos do art. 705º do CPC.*» - obra citada, pág. 461.

No mesmo sentido se pronunciou já o Pleno desta Secção, no acórdão proferido em 26/01/2005, no processo n.º 0360/04, onde se deixou esclarecido o seguinte: «*É óbvio que a decisão sumária (a proferir pelo relator), nos termos do art. 705º do CPC não é um acórdão.*

*O acórdão é uma decisão colegial.*

*O que não acontece com a decisão do relator.*

*O art. 705º do CPC (sob a epígrafe “decisão liminar do objecto do recurso”) é um preceito inovador, que encontra no relatório do DL n. 329-A/95, a seguinte justificação: “No que se reporta ao julgamento do recurso, amplia-se muito significativamente o elenco das competências atribuídas ao relator, permitindo-lhe inclusivamente julgar, singular e liminarmente, o objecto do recurso, nos casos de manifesta improcedência ou de o mesmo versar sobre questões simples e já repetidamente apreciadas na jurisprudência. Pretende-se, com tal faculdade, dispensar a intervenção – na prática, em muitos casos, puramente formal – da conferência na resolução de questões que podem perfeitamente ser decididas singularmente pelo relator, ficando os direitos das partes acauteladas pela possibilidade de reclamarem para a conferência da decisão proferida pelo relator do processo”.*

*Estamos assim perante uma hipótese legal, de competência do relator, a par de outras competências, elencadas mais detalhadamente no art. 700º do CPC.*

*Ou seja: estamos perante decisões do relator e não da conferência.*

*Ora, a oposição é entre acórdãos e não entre um acórdão e uma decisão do relator, mesmo que tenha como escopo o objecto do recurso.*

*E não vale dizer, como o faz o recorrente, que a decisão sumária tem “o valor de acórdão”.*

*Tanto que da decisão cabe reclamação para a conferência, que proferirá então acórdão.*

*E o caso julgado, que a decisão sumária faça, tem a mesma força que o acórdão ou que a sentença de 1ª instância que transite em julgado.*

*O que está aqui em causa é a força do caso julgado e não a natureza da decisão.*

*Dito de outro modo: a decisão sumária não tem o valor de acórdão. Tem, isso sim, se não impugnada, o valor e a força do caso julgado.*

*Por outro lado, não se pode dizer, como o faz a recorrente, que não pode ser prejudicada por ter sido um juiz singular a decidir.*

*Não.*

*O que está em causa no recurso por oposição de acórdãos é uma antinomia entre acórdãos e não uma antinomia entre um acórdão e uma decisão de um juiz singular.*

*E este entendimento encontra-se hoje reforçado com a publicação do CPPT – vide art. 284º.*

*Versa este artigo o recurso por oposição de acórdãos. Não se prevê no respectivo texto legal o despacho sumário, sendo que, à data da publicação do CPPT, já estava em vigor o citado art. 705º do CPC, sendo crível que um legislador avisado não deixaria de se reportar à decisão sumária do relator (se transitada) como fundamento desse recurso por oposição de acórdãos.*

*Concluimos assim que o recurso não deveria ter sido admitido, por não ser possível um recurso por oposição de acórdãos entre um acórdão e uma decisão sumária do relator, transitada em julgado, sem intervenção da conferência.».*

*É esta doutrina que, uma vez mais, se sufraga no Pleno da Secção deste Tribunal.*

Pelo que, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, se conclui, no que toca à primeira questão, que não ocorre um dos requisitos específicos para o prosseguimento deste recurso - a oposição de acórdãos.

E o mesmo acontece quanto à segunda questão, embora por razões algo diferentes.

É que o acórdão fundamento foi proferido pelo Tribunal Central Administrativo, e em face das disposições combinadas dos artigos 284º do CPPT e 152º do CPTA, impõe-se concluir que, tendo acórdão recorrido sido proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, não é possível invocar como acórdão fundamento um aresto proferido pelo Tribunal Central Administrativo.

Como muito bem se deixou esclarecido no acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário em 6/05/2009, no processo n.º 01009/08, «*Aos recursos por oposição de acórdãos (mormente quanto*

aos seus requisitos ou pressupostos e competência) aplicar-se-ão, em primeira linha, as normas do artigo 284º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, relacionadas com as dos artigos 22º e 30º do ETAF de 1984, para os processos iniciados antes de 1-1-2004; e conjugadas com as do art. 27º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002, em consonância com o n.º 1 do art. 152º do CPTA, para os processos iniciados a partir de 1-1-2004 – cf. Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, II vol., em anotação ao artigo 248º.

Segundo o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), só releva a contradição entre acórdão do Tribunal Central Administrativo e acórdão anteriormente proferido pelo mesmo Tribunal ou pelo Supremo Tribunal Administrativo [alínea a)]; e entre dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo [alínea b)].

Assim, não é relevante a oposição ou contradição de acórdão do Supremo Tribunal Administrativo com acórdão do Tribunal Central Administrativo.

(...)

Na verdade, a circunstância de ser juridicamente insignificante, para efeitos de recurso por oposição de acórdãos, a oposição ou contradição de acórdão do Supremo Tribunal Administrativo com acórdão do Tribunal Central Administrativo, não ofende, senão antes que respeita, o ditame constitucional de que «todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei». É que a alegada «posição de desigualdade de tratamento» seguramente que não decorre da lei que não admite o recurso em tal circunstância. A posição dita «de desigualdade de tratamento» poderá resultar é da diversidade de meios ou caminhos processuais livremente escolhidos em diferentes casos. Pelo que, assim sendo, não se vislumbra também «violação ao direito e tutela jurisdicional efectiva, previsto e tutelado no art. 20.º e 268.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa» da norma do n.º 1 do artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, com o sentido com que aqui foi aplicada, de admissão de recurso por oposição de acórdãos apenas em casos de contradição/oposição de acórdão do Tribunal Central Administrativo com acórdão do Supremo Tribunal Administrativo.

Os presentes autos de reclamação de actos do órgão da execução fiscal deram entrada no Tribunal recorrido no dia 6-1-2006.

Como assim, para efeitos de admissão de recurso por oposição de acórdãos, não é relevante a contradição ou oposição de acórdão do Supremo Tribunal Administrativo com acórdão fundamento do Tribunal Central Administrativo – nos termos das disposições combinadas dos artigos 284º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.»

É esse o entendimento jurisprudencial que aqui se acolhe e sufraga, por com ele se conformar inteiramente o Pleno da Secção deste Supremo Tribunal.

Razão por que o recurso deve findar, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 284º do CPPT.

**3.** Face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 13 de Novembro de 2013. — Dulce Manuel da Conceição Neto (relatora) — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — José da Ascensão Nunes Lopes — Pedro Manuel Dias Delgado.

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

## Acórdão de 13 de Novembro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos legais.*

### Sumário:

*I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em impugnação judicial deduzida em 03/02/2011 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.*

- II — *Verifica-se o 1.º requisito se os acórdãos em confronto assentam em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e está em causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perfilhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas.*
- III — *Todavia, é de julgar findo o recurso, por falta de verificação do 2.º requisito, se o acórdão recorrido julgou inverificado o vício de falta de fundamentação do coeficiente de localização aplicado no acto de 2ª avaliação de prédios urbanos efectuada ao abrigo das normas contidas no CIMI e de Portarias do Ministro das Finanças, perfilhando a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão.*

Processo n.º 410/13-50.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Dulce Neto.

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

1. A..., SA., com os demais sinais dos autos, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 25 de Setembro de 2012, no processo n.º 5683/12, invocando oposição entre ele e o acórdão que o Supremo Tribunal Administrativo proferiu em 10 de Março de 2011, no processo n.º 0862/10.

Apresentadas que foram as alegações previstas no n.º 3 do art. 284º do CPPT, o Exm.º Juiz Desembargador Relator no Tribunal *a quo* proferiu despacho onde sustentava que se lhe afigurava verificada a invocada oposição de julgados – fls. 621 vº/622.

As subseqüentes alegações sobre o mérito do recurso, apresentadas pela Recorrente em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT, mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

i. No presente recurso por oposição de acórdãos, estão em confronto as seguintes decisões da Secção de Contencioso Tributário: o Douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido nos presentes autos, no segmento em julgou pela suficiente fundamentação do acto avaliativo e o Douto Acórdão de 10.03.2011, dado no proc. n.º 0862/10.

ii. A questão que cumpre decidir, e que, no entender da Recorrente, foi decidida de forma contraditória nos acórdãos supra mencionados, relaciona-se com a insuficiente e inadequada fundamentação do acto de avaliação patrimonial - cumprindo aferir se as fichas e termos de avaliação, contendo a mera individualização dos prédios, as percentagens e coeficientes aplicados, preenchem ou não os requisitos da decisão fundamentada, exigidos nos arts. 77º n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária e 125º do Código de Procedimento Administrativo, e, bem assim, a necessidade de fundamentação dos actos de avaliação, nos termos do disposto no artigo 84º n.º 3 da Lei Geral Tributária.

iii. Nos termos do disposto no artigo 38º do CIMI, para a determinação do valor patrimonial concorrem os seguintes factores: Vt (valor patrimonial tributário), Vc (valor base dos prédios edificados), A (área bruta de construção), Ca (coeficiente de afectação), Cl (coeficiente de localização), Cq (coeficiente de qualidade e conforto), e Cv (coeficiente de vetustez) — sendo que, no caso dos autos, está em causa a determinação do coeficiente de localização.

iv. Como também resulta do duto acórdão recorrido, a Recorrente, também conhece, e não discute, que o coeficiente de localização pode variar entre os limites mínimos e máximos definidos no artigo 42º n.º 1 do CIMI, ou aprovados pela Portarias n.º 982/2004, de 04.08, n.º 1426/2004, de 25.11, e n.º 1022/2006, de 20.09. e 1119/2009 de 30.09 - mas o que a Recorrente não conhece e, portanto, discute, é a forma de determinação do CONCRETO coeficiente de localização aplicado na avaliação do imóvel de que é proprietária, de 0,90.

v. Nem a Recorrente, nem qualquer Tribunal sabe, ou pode saber, de que modo foi determinado aquele coeficiente.

vi. Nada existe nos autos, que permita à Recorrente – ou a qualquer outro Contribuinte colocado na sua posição – perceber qual ou quais as características do imóvel, referidas no n.º 3 do artigo 42º do CIMI, foram consideradas, e em que medida, para a determinação do concreto eficiente de localização de 0,90.

vii. O n.º 3 do artigo 42º do CIMI, ao referir os elementos que contribuem, ou podem contribuir, para a fixação do coeficiente de localização, o faz de modo meramente exemplificativo ao referir que na fixação do coeficiente de localização, têm-se em consideração, nomeadamente, as características de acessibilidade, proximidade de equipamentos sociais, a existência de serviços públicos de transportes e a localização em zona de elevado valor imobiliário.

viii. Cabe perguntar: quais os factores que, em concreto foram considerados para a fixação do concreto coeficiente aplicado, de 0,90? Terá sido a acessibilidade ou proximidade de equipamentos sociais? Terá sido a existência de serviços públicos de transportes? Terá sido a localização em zona de

elevado valor imobiliário? Foram todos esses factores conjuntamente? Foram alguns desses? Ou terão sido considerados outros factores? E em que medida?

ix. Nada disto consta dos autos, ou resulta do procedimento de avaliação, resultando, outrossim, que o Contribuinte solicitou essa explicitação à AF, em sede de segunda avaliação, e esta nada esclareceu.

x. Salvo o devido respeito, a ser entendido que, porque os coeficientes de localização foram aprovados por Portaria, os critérios de fixação dos mesmos não têm de ser dados a conhecer ao Contribuinte, como fundamentação do acto de avaliação, estava encontrada a forma de subtrair ao controlo dos Tribunais a adequação factual dos critérios de determinação do valor tributável do património e, portanto, da dispensa de a fundamentação dever obrigatoriamente conter a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos factores que influenciaram a determinação do seu resultado, como estabelecido no artigo 84º n.º 3 da LGT.

xi. Veja-se que, nos termos do artigo 42º n.º 3 do CIMI, a existência de transportes públicos concorre, precisamente, para a determinação do coeficiente de localização, pelo que, por exemplo, no caso de um imóvel deixar de ser servido por rede de transportes, e na falta de qualquer fundamentação dos factores considerados para determinar o CI, o Contribuinte jamais pode aferir se foi considerada, nessa avaliação, a alteração de um factor condicionante do concreto coeficiente de localização utilizado.

xii. Note-se que, nos termos do artigo 61º do CIMI, a CNAPU é presidida pelo Director-Geral dos Impostos e que os membros da CNAPU são nomeados pelo Ministro das Finanças, pelo que, salvo o devido respeito, não se pode concluir que a AF não tem conhecimento, nem tem de ter, da ponderação que concretamente foi feita, dos critérios estabelecidos no artigo 42º n.º 3 do CIMI, para definição dos coeficientes de localização concretamente aplicados nas avaliações.

xiii. Sempre salvo o devido respeito, é apodíctica a absoluta falta de fundamentação e a completa obscuridade que rodela a determinação de tão relevante factor avaliativo — não sendo aceitável que a tributação do património seja feita por uma avaliação de contornos e critérios obscuros, porque absolutamente desconhecidos pelo Contribuinte que é destinatário do acto avaliativo.

xiv. A objectividade que é propalada como paradigma da tributação do património não pode ser entendida como pura arbitrariedade, devendo ser descortináveis, ao Contribuinte, as bases factuais em que assentou a definição, pela AF, de um parâmetro avaliativo que é concretamente aplicado na avaliação de um seu imóvel.

xv. No caso em apreço, a fixação do CI de 0,90 é perfeitamente insindicável e imperceptível. já que não são minimamente descortináveis os concretos motivos pelos quais foi fixado esse coeficiente e não um qualquer outro inferior.

xvi. Resulta do douto acórdão recorrido que o coeficiente concretamente aplicado «(...) *indisponível para qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação.*».

xvii. Ora, a fundamentação do acto tributário visa dotar o seu destinatário com os elementos mínimos suficientes para entender, de forma plena, como se chegou àquele resultado e não a qualquer outro — por forma a conformar-se com o mesmo ou reagir contra ele — sendo que, para aferir da existência dessa fundamentação, é absolutamente despiciendo saber se, no procedimento, existe, ou não, uma liberdade de conformação do órgão administrativo.

xviii. O facto de os fundamentos para determinação dos concretos coeficientes constarem de actas ou relatórios da CNAPU, não obvia a que esses fundamentos sejam dados a conhecer ao Contribuinte que vê o seu património avaliado de acordo com os mesmos — até atendendo a que a CNAPU é um órgão criado e tutelado pela AF.

xix. No procedimento de segunda avaliação, quando o Contribuinte solicita que lhe sejam dados a conhecer, pela AF, os fundamentos da aplicação do concreto coeficiente de 0,90, não se pode entender, sem mais, que, porque os peritos não podem alterar esse coeficiente, o Contribuinte tenha de ficar impossibilitado de aceder à fundamentação factual que presidiu à determinação desse mesmo coeficiente — sobretudo quando essa fundamentação encontra-se no domínio da própria AF — sob pena de violação dos mais básicos direitos de defesa.

xx. Como já decidido por este Supremo Tribunal [Sic, Ac. STA de 06.10.2010, no processo n.º 060/10, destaque nosso.]:

«(...) *a suficiência da declaração fundamentadora do acto avaliativo basta-se com um discurso claro e racional que dê a conhecer a um destinatário normal e razoável — hipoteticamente colocado na situação do real destinatário e no concreto contexto circunstancial que rodeou a prática do acto — os critérios de avaliação utilizados, as razões por que foram alcançados os valores atribuídos e os factores tidos em conta para essa atribuição, tudo de forma suficientemente reveladora do iter cognoscitivo que levou ao apuramento do valor encontrado para o prédio em questão, permitindo-se, dessa feita, a sua fácil sindicabilidade pelo contribuinte.*».

xxi. No mesmo sentido, aquilo que resulta da lei é que a avaliação directa contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos factores que influenciaram a determinação do seu resultado.[Sic, art. 84º n.º 3 da LGT.]



xxii. O artigo 84.º n.º 1 da LGT estabelece expressamente que a avaliação de valores sujeitos a tributação - como é o caso do VPT — baseia-se em critérios objectivos mas, ainda assim, estabeleceu a obrigatoriedade de a fundamentação conter a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos factores.

xxiii. Não é pelo simples facto de os critérios técnicos constarem de uma portaria, que desobriga a Administração Fiscal de fundamentar, nos termos expostos, a avaliação que realiza — na medida em que é a própria que, nos termos da lei, remete à CNAPU os elementos a ser considerados para definição daqueles coeficientes.

xxiv. É essa a Jurisprudência deste Tribunal [Sic, Ac. STA, de 10.03.2010 dado no proc. n.º 0862/10, destaque nosso], no acórdão fundamento: «*Na verdade, a fixação deste coeficiente [CI] deve resultar da ponderação de vários factores, indicados no n.º 3 do art. 42º, sendo imprescindível para os interessados poderem aperceber-se das razões da fixação de um determinado coeficiente, saber como e que cada um deles foi ponderado, pois SÓ ASSIM PODERÃO EXERCER EFICAZMENTE O SEU DIREITO DE IMPUGNAÇÃO.*».

xxv. Sendo absolutamente desconhecidos, pelo destinatário da avaliação, quais os factores tidos em conta para a determinação do coeficiente de localização, aquele vê-se impossibilitado de impugnar o acto de avaliação, nomeadamente por ilegalidade concreta, ilegalidade abstracta ou erro nos pressupostos de facto — na medida em que, impondo a lei, para determinação do coeficiente de localização, que sejam considerados os factores referidos no artigo 42º n.º 3 do CIMI, e na falta de qualquer fundamentação, o Contribuinte não pode verificar se foi cumprido o mandato legal para aquela definição, ou se, de facto, os factores concretamente considerados encontram aderência à realidade.

xxvi. A crescente simplificação dos procedimentos administrativos, a normação por remissão ou os avanços da “sociedade de informação”, não podem, nem devem, conduzir a que o Administrado se veja na posição de não conhecer e, portanto, não poder discutir, graciosa ou contenciosamente, o conteúdo dos actos tributários que lhe são notificados.

xxvii. Assim sendo, como é, as avaliações em causa padecem de falta de fundamentação, em violação do disposto nos artigos 77º n.º 1 e 2 e 84º n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT), e 268º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (CRP) — o que, nos termos do artigo 125º n.º 2 do Código de Procedimento Administrativo (CPA), e acarreta a **anulabilidade** das avaliações impugnadas.

xxviii. O artigo 42º n.º 3 do CIMI e as Portarias n.º 982/2004, de 04.08, n.º 1426/2004, de 25.11, e n.º 1022/2006, de 20.09 e 1119/2009 de 30.09, seriam inconstitucionais por violação do disposto no artigo 268º n.º 3 da CRP, se interpretadas no sentido de que o acto administrativo não carece de fundamentação, quando remeta para Portaria onde, entre os limites mínimos e máximos definidos no artigo 42º n.º 1 do CIMI, não consta a completa fundamentação da determinação do coeficiente concretamente aplicado.

xxix. O artigo 42º n.º 3 do CIMI e as Portarias n.º 982/2004, de 04.08, n.º 1426/2004, de 25.11, e n.º 1022/2006, de 20.09 e 1119/2009 de 30.09, seriam inconstitucionais, por violação do disposto no artigo 20º da CRP, se interpretadas no sentido de que ao Contribuinte, confrontado com um acto de avaliação, não têm de ser dados a conhecer os fundamentos de determinação do coeficiente de localização.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que se devia julgar findo o recurso, já que a decisão sindicada está em consonância com a jurisprudência mais recentemente consolidada pelo STA, insita nos acórdãos proferidos pelo Pleno do STA em 02.05.2012, no processo n.º 307/12, e em 21.11.12, no processo n.º 747/11.

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

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

A) Em 2010.05.04, as fracções A, B, C, D e E do prédio inscrito na matriz predial da freguesia de Reguengos de Monsaraz, sob o artigo 6009, foram avaliadas;

B) Da ficha de avaliação da fracção A, transcreve-se:

a. Afectação: comércio e serviços em construção tipo industrial;

b. n.º de pisos da fracção: 1 — Tipologia/Divisões: 25

c. Área do terreno integrante: 0,0000 m<sup>2</sup> — 14 718,1000 m<sup>2</sup>

d. Área Bruta Privativa: 2 019,0000 m<sup>2</sup> — 2 019,0000 m<sup>2</sup>

e. Área Bruta dependente: 1 702,2000 m<sup>2</sup> — 1 702,2000 m<sup>2</sup>

f. Permilagem: 500,0000 — 500,0000;

g. Tipo de coeficiente de localização: comércio;

h. Coeficiente de localização: 0,90;

i. Elementos de qualidade e conforto:

j. Elementos — 9,27 — 9;

k. Outros elementos:

l. (...)

m. Data de início de construção da obra;

- n. Data de conclusão da obra: 2009.10.07 — 2009.12.07;  
o. (...)  
p. Idade do prédio: 3-3;  
[...]
- C) Da ficha de avaliação da fracção B, transcreve-se:  
a. Afecção: comércio e serviços em construção tipo industrial;  
b. n.º de pisos da fracção: 1 — tipologia/Divisões: 1  
c. Área do terreno integrante: 0,0000 m<sup>2</sup> — 0,0000 m<sup>2</sup>  
d. Área Bruta Privativa: 490,8000 m<sup>2</sup> — 490,0000 m<sup>2</sup>  
e. Área Bruta dependente: 0,0000 m<sup>2</sup> — 0,0000 m<sup>2</sup>  
f. Permilagem: 200,0000 — 200,0000;  
g. Tipo de coeficiente de localização: comércio;  
h. Coeficiente de localização: 0,90;  
i. Elementos de qualidade e conforto:  
j. Elementos — 9,27 — 9;  
k. Outros elementos:  
l. (...);  
m. Data de início de construção da obra;  
n. Data de conclusão da obra: 2006.12.07 — 2006.12.07;  
o. (...)  
p. Idade do prédio: 3 -3;  
Valor Patrimonial tributário – Avaliação normal  
[...]
- D) Da ficha de avaliação da fracção C, transcreve-se:  
a. Afecção: comércio e serviços em construção tipo industrial;  
b. n.º de pisos da fracção: 1 — tipologia/Divisões: 2;  
c. Área do terreno integrante: 0,0000 m<sup>2</sup> — 0,0000 m<sup>2</sup>  
d. Área Bruta Privativa: 565,6000 m<sup>2</sup> — 565,6000 m<sup>2</sup>  
e. Área Bruta dependente: 164,6000 m<sup>2</sup> — 164,6000 m<sup>2</sup>  
f. Permilagem: 250,0000 — 250,0000;  
g. Tipo de coeficiente de localização: comércio;  
h. Coeficiente de localização: 0,90;  
i. Elementos de qualidade e conforto:  
j. Elementos — 9,27 — 9;  
k. Outros elementos:  
l. (...)  
m. Data de início de construção da obra;  
n. Data de conclusão da obra: 2006.12.07 — 2006.12.07;  
o. (...);  
p. Idade do prédio: 3-3;  
[...]
- E) Da ficha de avaliação da fracção D, transcreve-se:  
a. Afecção: comércio e serviços em construção tipo industrial;  
b. n.º de pisos da fracção: 1 — tipologia/Divisões: 2;  
c. Área do terreno integrante: 0,0000 m<sup>2</sup> — 0,0000 m<sup>2</sup>;  
d. Área Bruta Privativa: 44,2000 m<sup>2</sup> — 44,2000 m<sup>2</sup>  
e. Área Bruta dependente: 0,0000 m<sup>2</sup> — 0,0000 m<sup>2</sup>  
f. Permilagem: 25,0000 — 25,0000;  
g. Tipo de coeficiente de localização: serviços;  
h. Coeficiente de localização: 0,90;  
i. Elementos de qualidade e conforto:  
j. Elementos — 9,27 — 9  
k. Outros elementos:  
l. (...)  
m. Data de início da construção da obra;  
n. Data da conclusão da obra: 2006.12.07 — 2006.12.07  
o. (...)  
p. Idade do prédio: 3 -3;  
Valor Patrimonial Tributário – Avaliação normal  
[...]
- F) Da ficha de avaliação da fracção E, transcreve-se:  
a. Afecção: comércio e serviços em construção tipo industrial;  
b. n.º de pisos da fracção: 1 — tipologia/Divisões: 1;

- c. Área do terreno integrante: 0,0000 m<sup>2</sup> — 0,0000 m<sup>2</sup>
  - d. Área Bruta Privativa: 51,4000 m<sup>2</sup> — 51,4000 m<sup>2</sup>
  - e. Área Bruta dependente: 0,0000 m<sup>2</sup> — 0,0000 m<sup>2</sup>
  - f. Permilagem: 25,0000 — 25,0000;
  - g. Tipo de coeficiente de localização: comércio;
  - h. Coeficiente de localização: 0,90;
  - i. Elementos de qualidade e conforto:
  - j. Elementos — 9,27 — 9;
  - k. Outros elementos:
  - l. (...)
  - m. Data de início de construção da obra;
  - n. Data de conclusão da obra: 2006.12.07 — 2006.12.07;
  - o. (...)
  - p. Idade do prédio: 3-3;
- Valor Patrimonial Tributário – Avaliação normal  
[...]

G) Em 2010.06.15, a impugnante requereu segunda avaliação das fracções identificadas supra e nomeou representante;

H) Em 2010.10.22, foi elaborado termo de avaliação do prédio inscrito na matriz sob o artigo 6109 fracção A (cf. fls. 59 do PA junto), do qual se transcreve:

a. (...)

*b. Entre os membros da Comissão foram analisados e ponderados os elementos da 1ª avaliação, tendo concluído, por maioria, que os valores anteriormente determinados estão correctos;*

*c. O representante do contribuinte não concorda com a avaliação por não se encontrar fundamentado o coeficiente de localização Cl = 0,90, utilizado;*

d. (...);

*e. Em anexo ficha n.º 3192701 (fls. 60 a 62 do PA junto);*

I) Em 2010.10.22, foi elaborado termo de avaliação do prédio inscrito na matriz sob o artigo 6109 fracção B (cf. fls. 63 do PA junto), do qual se transcreve:

a. (...);

*b. Entre os membros da Comissão foram analisados e ponderados os elementos da 1ª avaliação, tendo concluído, por maioria, que os valores anteriormente determinados estão correctos;*

*c. O representante do contribuinte não concorda com a avaliação por não se encontrar fundamentado o coeficiente de localização Cl = 0,90, utilizado;*

d. (...);

*e. Em anexo ficha n.º 3192702 (fls. 64 a 66 do PA junto);*

J) Em 2010.10.22, foi elaborado termo de avaliação do prédio inscrito na matriz sob o artigo 6109 fracção D (cf. fls. 67 do PA junto), do qual se transcreve:

a. (...)

*b. Entre os membros da Comissão foram analisados e ponderados os elementos da 1ª avaliação, tendo concluído, por maioria, que os valores anteriormente determinados estão correctos;*

*c. O representante do contribuinte não concorda com a avaliação por não se encontrar fundamentado o coeficiente de localização Cl = 0,90, utilizado;*

d. (...)

*e. Em anexo ficha n.º 3192703 (fls. 68 a 70 do PA junto);*

K) Em 2010.10.22, foi elaborado termo de avaliação do prédio inscrito na matriz sob o artigo 6109 fracção C (cf. fls. 71 do PA junto), do qual se transcreve:

a. (...);

*b. Entre os membros da Comissão foram analisados e ponderados os elementos da 1ª avaliação, tendo concluído, por maioria, que os valores anteriormente determinados estão correctos;*

*c. O representante do contribuinte não concorda com a avaliação por não se encontrar fundamentado o coeficiente de localização Cl = 0,90, utilizado;*

d. (...);

*e. Em anexo ficha n.º 3192705 (fls. 72 a 74 do PA junto);*

L) Em 2010.10.22, foi elaborado termo de avaliação do prédio inscrito na matriz sob o artigo 6109 fracção E (cf. fls. 75 do PA junto), do qual se transcreve:

a. (...)

*b. Entre os membros da Comissão foram analisados e ponderados os elementos da 1ª avaliação, tendo concluído, por maioria, que os valores anteriormente determinados estão correctos;*

*c. O representante do contribuinte não concorda com a avaliação por não se encontrar fundamentado o coeficiente de localização Cl = 0,90, utilizado;*

d. (...)

e. Em anexo ficha n.º 3192706 (fls. 76 a 78 do PA junto);

M) Por carta datada de 2010.11.03, foi comunicado à Impugnante o resultado da 2ª avaliação da fracção A do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de Reguengos de Monsaraz (cf. fls. 71 dos autos), da qual se extracta: «a. Valor Patrimonial Tributário: [...]».

N) Por carta datada de 2010.11.03 foi comunicado à impugnante o resultado da 2ª avaliação da fracção B do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de Reguengos de Monsaraz (cf fls. 72 dos autos), da qual se extracta: «a. Valor Patrimonial tributário: [...]».

O) Por carta datada de 2010.11.03, foi comunicado à Impugnante o resultado da 2ª avaliação da fracção C do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de Reguengos de Monsaraz (cf. fls. 73 dos autos), da qual se extracta: «a. Valor Patrimonial Tributário: [...]».

P) Por carta datada de 2010.11.03, foi comunicado à Impugnante o resultado da 2ª avaliação da fracção D do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de Reguengos de Monsaraz (cf. fls. 74 dos autos), da qual se extracta: «a. Valor Patrimonial Tributário: [...]».

Q) Por carta datada de 2010.11.03, foi comunicado à Impugnante o resultado da 2ª avaliação da fracção E do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de Reguengos de Monsaraz (cf. fls. 75 dos autos), da qual se extracta: «a. Valor Patrimonial Tributário: [...]».

R) Em 2011.02.03, deu entrada a presente impugnação.

3. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 25 de Setembro de 2012, no processo n.º 5683/12 (**acórdão recorrido**), com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 1o de Março de 2011, no processo n.º 0862/10 (**acórdão fundamento**).

Importa, desde logo, apreciar se ocorre ou não a invocada oposição de acórdãos, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão numerosa, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar a questão (art. 641º, n.º 5, do Código de Processo Civil).

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em impugnação judicial instaurada em 03-02-2011, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, n.º 1, alínea b), desse diploma legal, 152º, n.º 1, alínea a), do CPTA e 284º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

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

- que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em **sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA**.

E como também tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno da Secção, relativamente à caracterização da **questão fundamental de direito** sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA para detectar essa contradição, e que são os seguintes:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;

- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta e que essa oposição decorra de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

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

O recurso tem por base a oposição entre o acórdão proferido pelo TCAS, no processo n.º 5683/12 e o acórdão proferido pelo STA no processo n.º 0862/10, nos quais a questão controvertida dizia respeito à fundamentação do coeficiente de localização aplicado no acto de 2ª avaliação de prédios urbanos efectuada ao abrigo das normas contidas no Código do IMI e das Portarias do Ministro das Finanças que aprovaram o zonamento e os coeficientes de localização propostos pela CNAPU, face ao dever de fundamentação dos actos tributários contido no artigo 77º da LGT.

No acórdão recorrido julgou-se que «(...) o coeficiente de localização previsto no artigo 42º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as seguintes características: acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário, sendo que o n.º 4 do art. 42º prevê ainda o zonamento que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º do CIMI. Trata-se, assim, o coeficiente

de localização, como outros, de um valor predefinido por lei e, portanto, indisponível para qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação.(...).

Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física do prédio em causa, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal que lhe era aplicável, o que se verifica na situação em apreço.».

Já no acórdão fundamento, julgou-se que «mesmo que se entenda que a fundamentação pode, por força do disposto no n.º 7 da Portaria n.º 982/2004 e no n.º 4 da Portaria n.º 1022/06, ser efectuada por remissão para o site da Internet [www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt), em que se publicam as propostas de coeficientes de localização aprovadas, nos termos a que se refere o n.º 3 do art. 62º do CIMI, para que os actos se considerassem fundamentados seria necessário que do conjunto formado pelo próprio acto e pela informação contida na proposta resultassem explicitadas as razões pelas quais foi fixado o coeficiente de localização de 1,80 e não qualquer outro. Na verdade, a fixação deste coeficiente deve resultar da ponderação de vários factores, indicados no n.º 3 do art. 42º, sendo imprescindível para os interessados poderem aperceber-se das razões da fixação de um determinado coeficiente, saber como é que cada um deles foi ponderado, pois só assim, poderão exercer eficazmente o seu direito de impugnação».

Como assim, afigura-se manifesta a oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, por ambos assentarem em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e estar em causa o mesmo fundamento de direito (interpretação e aplicação do n.º 3 do art. 42º do CIMI e do art. 77º da LGT) e, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente, foi perfilhada solução oposta em cada um dos dois arestos, por decisões expressas e antagónicas.

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

Ora, a questão jurídica que é colocada no presente recurso tem vindo a ser tratada de modo uniforme por este Supremo Tribunal Administrativo, tendo-se já consolidado jurisprudência no sentido que foi sufragado pelo acórdão recorrido, como se pode ver pela leitura do recente acórdão do Pleno da Secção proferido 21.11.2012, no processo n.º 747/11 – que cita, entre outros, os acórdãos proferidos, no mesmo sentido, pelo Pleno no processo n.º 307/11, de 02.05.2012, e pela Secção nos processos n.º 382/11, de 22.06.2011, n.º 278/12, em 16.05.2012, n.º 327/12, de 14.06.2012, n.º 146/12, de 27.06.12, n.º 690/11, de 05.07.2012, e n.º 973/11, de 12.09.2012.

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

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 13 de Novembro de 2013. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos.*

### Sumário:

*I — Nos processos iniciados após 1 de Janeiro de 2004, a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.*

*II — Se a questão decidida no Acórdão fundamento e no recorrido, embora convocando a interpretação da mesma norma legal, não era a mesma, não há identidade de questão de direito justificativa do prosseguimento do recurso.*

Processo n.º 594/12-50.

Recorrente: A....., SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

– Relatório –

1 – A....., S.A., com os sinais dos autos, não se conformando com o Acórdão deste Supremo Tribunal de 21 de Novembro de 2012, proferido nos presentes autos (a fls. 224 a 235), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 29 de Novembro de 2011, que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 1546200809000062, instaurada para cobrança coerciva de dívida de IRC relativa a 2003, vem, nos termos dos artigos 27.º n.º 1 alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por alegada oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Dezembro de 2005, proferido no recurso n.º 0993/05 (junto a fls. 253 a 257 dos autos).

A recorrente apresentou (a fls. 258 a 273) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, concluindo que:

I) Há oposição de Acórdãos entre o Acórdão do STA de 07-12-2005, proferido no recurso n.º 0993/05 (acórdão fundamento) e o acórdão do STA proferido nos autos à margem referenciados.

II) O objecto da oposição é o sentido e alcance da norma jurídica do n.º 1 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária (LGT) que nos Acórdãos mencionados foram definidos de modo não coincidente e oposto.

III) Dispõe o n.º 1 do artigo 46.º da LGT que “O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, de início de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação”.

IV) O Acórdão fundamento interpretou a referida norma no sentido de que a suspensão da contagem do prazo de caducidade ali prevista perdurava exclusivamente durante a duração da acção de inspecção externa, entendida esta como a prática dos atos de inspecção externa na acção da alínea b) do artigo 13.º do regime Complementar de Inspeção Tributária (RCPIT).

V) Para o efeito, o Acórdão fundamento considerou que a acção de inspecção externa se iniciava com a notificação prevista no n.º 1 do artigo 51.º do RCPIT e se concluiu com a notificação da nota de diligência que dá por concluídos os atos de inspecção externa, nos termos do n.º 1 do artigo 61.º do mesmo RCPIT.

VI) O Acórdão recorrido, por sua vez, interpretou a referida norma no sentido de que o Acórdão fundamento interpretou a referida norma no sentido de que a suspensão da contagem do prazo de caducidade ali prevista perdurava durante o procedimento externo de inspecção tributária.

VII) Para o efeito, o Acórdão recorrido considerou que o procedimento externo de inspecção se iniciava com a notificação prevista no n.º 1 do artigo 51.º do RCPIT e se concluiu com a notificação do Relatório final, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT.

VIII) Verifica-se, assim, a invocada oposição de Acórdãos que se impõe seja dirimida.

IX) O Acórdão fundamento, tirado por unanimidade, aduziu, para ancorar a solução que preconizou, nomeadamente, fundamentos jurídicos, fundamentos lógicos e fundamentos teleológicos.

X) No plano jurídico, salientou que sendo autónomos os prazos de caducidade que corriam, em nos termos do n.º 1, outro nos termos do n.º 5, ambos do artigo 45.º da LGT (à data vigentes), os atos subsequentes do procedimento inspectivo têm de ser concluídos dentro daquele prazo de quatro anos, sempre atenta a predita suspensão, pelo que a AF terá de ter isso em conta quando ela procede, devendo fazê-lo atempadamente, de modo a evitar a caducidade do direito de liquidar.

XI) No plano lógico, sublinhou que, na verdade, cessando o efeito suspensivo se a inspecção durar mais de seis meses, o prazo de suspensão só pode ser o efectivamente despendido com a suspensão.

XII) E, por último, no plano teleológico, acentuou que se se compreende que se a inspecção durar mais de seis meses – prazo estabelecido adentro da liberdade de conformação do legislador que o entendeu como adequado a tal propósito – não haja lugar a suspensão do prazo, tal também exige que esta não ultrapasse o período efectivo de duração da inspecção.

XIII) Tais fundamentos não merecem qualquer objecção, considerando a sua total conformidade com o texto interpretado.

XIV) Não assim quanto à fundamentação, salvo o devido respeito, frágil, inconsequente e sem qualquer respaldo na letra do preceito interpretado, em que se fundamenta o acórdão recorrido.

XV) A tese do Acórdão recorrido é a de que o que suspende a contagem do prazo de caducidade, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, é o procedimento externo de inspeção, desde o seu início e até à sua conclusão.

XVI) Em nenhum segmento do n.º 1 do artigo 46.º da LGT se fala em procedimento externo de inspeção.

XVII) Ao contrário, tanto no segmento inicial do preceito, como no seu segmento final, se fala em inspeção externa, sendo uma das vezes utilizada, a anteceder a expressão, a palavra ação.

XVIII) As expressões «procedimento de inspeção externa» e «ação de inspeção externa» ou apenas «inspeção externa», não são, nem jurídica, nem gramaticalmente equivalentes, como, aliás, bem se referiu no voto de vencido ao Acórdão recorrido.

XIX) O procedimento tributário, de que o procedimento de inspeção é mera modalidade é legalmente definido como «toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários», nos termos do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária.

XX) Ação e ato são palavras sinónimas, como decorre da consulta a qualquer dicionário de língua portuguesa, pelo que, na aceção da alínea b) do n.º 1 do artigo 13.º do RCPIT se reconduzem, exclusivamente, para o “*thema decidendum*”, aos atos de inspeção que se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer local a que a administração tenha acesso.

XXI) Designadamente os artigos 1.º e 7.º do RCPIT autonomizam do procedimento de inspeção os atos ou ações que o integram.

XXII) O procedimento externo de inspeção é, em regra, objecto de duas notificações obrigatórias: a notificação prévia prevista no artigo 49.º do RCPIT e a prevista no artigo 51.º do mesmo diploma.

XXIII) O legislador não manda praticar atos inúteis.

XXIV) Se existe alguma utilidade prática na notificação mandada efectuar nos termos do n.º 1 do artigo 51.º do RCPIT, excetuados os casos em que, nos termos do artigo 50.º, a notificação prevista no artigo 49.º se não efetua, é precisamente a de saber quando se inicia a «ação de inspeção externa» que, nos termos legais, coincide, com o início do procedimento externo de inspeção.

XXV) De resto, e também no plano gramatical, note-se que o adjectivo «externo» qualifica, numa expressão, o procedimento e, na utilizada no artigo 46.º da LGT, qualifica a inspeção, o que, juridicamente, não pode deixar de ter o significado de também autonomizar, dentro do procedimento, o ato ou acção inspectiva externa.

XXVI) De onde se conclui, com o apoio da doutrina citada e, fundamentalmente, do voto de vencido no Acórdão recorrido, que a solução por que nele se decidiu não tem na letra da lei o mínimo de apoio.

XXVII) Igualmente não procede o fundamento nos termos do qual “nada na letra nem no espírito daqueles normativos permite distinguir, com relevo para a contagem do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar, atos internos de inspeção e atos externos de inspeção e muito menos permite se confira apenas a estes últimos a eficácia suspensiva”.

XXVIII) Desde logo porque, nos estritos termos da lei, apenas a ação, sinónimo de ato, de inspeção externa tem a força jurídica, conferida pelo n.º 1 do artigo 46.º da LGT, para suspender, nos seus precisos termos, a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto.

XXIX) A ação de inspeção externa não tem legalmente força jurídica para suspender a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, sendo igualmente irrelevante, para o efeito, o seu termo.

XXX) Ao invocar, para neles se estribar, tal fundamento o Acórdão recorrido, sem qualquer respaldo legal, confere força suspensiva do prazo de caducidade a uma realidade que por lei não a tem.

XXXI) Sustenta o Acórdão recorrido que a suspensão da contagem do prazo de caducidade se mantém até à notificação do Relatório final (n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT), por nesse momento se concluir o procedimento externo de inspeção.

XXXII) Viola este fundamento as regras de interpretação da lei (remissão do n.º 1 do artigo 11.º da LGT para o artigo 9.º do Código Civil), que sendo certo não dever cingir-se à sua letra, deve reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, desde que naqueles este tenha um mínimo de correspondência.

XXXIII) A fundamentação jurídica, lógica e teleológica em cujos termos a suspensão da contagem do prazo de caducidade apenas deve perdurar pelo período da efectiva duração da ação de inspeção externa foi já exposta em relação ao Acórdão fundamento e aqui se dá como reproduzida.

XXXIV) Apenas existe um procedimento de inspeção, cuja tipologia, em função do critério classificativo, é que pode variar.

XXXV) A distinção entre procedimento interno e procedimento deriva do critério do local onde se realizam os atos ou ações de inspeção (artigo 13.º do RCPIT).

XXXVI) Os atos ou ações de inspecção externa constituem apenas uma fase, um momento, que integra o procedimento de inspecção.

XXXVII) Entre o procedimento interno de inspecção e o procedimento externo de inspecção existem atos não comuns e atos comuns.

XXXVIII) São não comuns a notificação do início do procedimento, a notificação do início dos atos de inspecção, a conclusão dos atos de inspecção e são comuns, para além da preparação, programação e planeamento do procedimento, a notificação do projecto de conclusões do relatório, a audiência prévia, o relatório final e a notificação deste.

XXXIX) A solução do Acórdão recorrido, ao deslocar para o momento da notificação do relatório final o termo do período de suspensão do prazo de caducidade, viola o princípio da igualdade.

XL) A solução do Acórdão recorrido, ao deslocar para o momento da notificação do relatório final o termo do período de suspensão do prazo de caducidade, considerando a natureza meramente ordenadora de todos os prazos que a lei fixa para a prática dos atos comuns ao procedimento de inspecção, coloca fora do controlo do contribuinte e na livre disponibilidade da administração tributária a manipulação do período de suspensão do prazo de caducidade, deixando ao livre arbítrio da administração tributária os efeitos do tempo na relação jurídica tributária, o que claramente contende com as garantias do contribuinte.

XLI) A solução do Acórdão recorrido, ao deslocar para o momento da notificação do relatório final o termo do período de suspensão do prazo de caducidade, considerando a natureza meramente ordenadora dos prazos fixados para a notificação do projecto de conclusões, do exercício da audiência prévia e da elaboração do relatório final e sua notificação, interfere, limitativamente, com a actividade administrativa, o que se considera inapropriado.

*NESTES TERMOS, e nos mais que V. Ex.ªs, Venerandos Conselheiros, doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado e, em consequência, deve ser revogado o, aliás, douto Acórdão recorrido e substituído por outro que reconheça a razão que, nos termos e com os fundamentos do acórdão fundamento, e bem assim dos ora expostos, assiste à nossa alegante, assim se fazendo JUSTIÇA!*

Por despacho de 30 de Janeiro de 2013 (fls. 274 dos autos) o Exmo. Relator do Acórdão recorrido, afigurando-se-lhe *poder verificar-se a apontada oposição de acórdãos*, ordenou a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

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

I) Há contradição entre o Acórdão do STA de 07-12-2005, proferido no Recurso n.º 0993/05 (acórdão fundamento) e o acórdão do STA proferido nos autos à margem referenciados sobre a mesma questão fundamental de direito.

II) O objecto da oposição é a determinação do sentido e alcance da norma jurídica do n.º 1 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária (LGT) que diz respeito ao termo do prazo de suspensão do prazo de caducidade, que nos Acórdãos mencionados foi definido de modo não coincidente e oposto.

III) O acórdão recorrido interpretou a referida norma, nesse segmento, com a decisão de que, não devendo a inspecção externa durar mais de seis meses, a suspensão da caducidade se mantém até à notificação do Relatório final da Inspeção Tributária, com a qual se conclui o procedimento de inspecção tributária, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT.

IV) O Acórdão fundamento, por seu turno, interpretou a referida norma, nesse segmento, com a decisão de que, não devendo a inspecção externa durar mais de seis meses, a suspensão da caducidade se mantém até ao termo dos atos de inspecção externa, com cuja notificação, nos termos do n.º 1 do artigo 61.º do RCPIT, se conclui.

V) A decisão recorrida não está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA, porque não existe qualquer decisão do Pleno sobre a matéria e porque a sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido, de resto apenas duas, obtidas por unanimidade, nas formações da secção que sobre ela se pronunciaram, foi interrompida pelo acórdão recorrido que apresenta um Voto de vencido.

VI) Donde se conclui estarem verificados os dois requisitos legalmente previstos para a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos e para o seu conhecimento de mérito.

VII) O Acórdão fundamento, tirado por unanimidade, apresentou, para ancorar a solução que preconizou, nomeadamente, fundamentos jurídicos, fundamentos lógicos e fundamentos teleológicos.

VIII) No plano jurídico, salientou que sendo autónomos os prazos de caducidade que corriam, um nos termos do n.º 1, outro nos termos do n.º 5, ambos do artigo 45.º da LGT (à data vigentes), os atos subsequentes do procedimento inspectivo têm de ser concluídos dentro daquele prazo de quatro anos, sempre atenta a predita suspensão, pelo que a AF terá de ter isso em conta quando ela procede, devendo fazê-lo atempadamente, de modo a evitar a caducidade do direito de liquidar.

IX) No plano lógico, sublinhou que, na verdade, cessando o efeito suspensivo se a inspecção durar mais de seis meses, o prazo de suspensão só pode ser o efectivamente despendido com a suspensão, pois foi em função dela, da inspecção externa, que a suspensão do prazo de caducidade foi instituída.



X) E, por último, no plano teleológico, acentuou que se se compreende que se a inspecção durar mais de seis meses – prazo estabelecido adentro da liberdade de conformação do legislador que o entendeu como adequado a tal propósito – não haja lugar a suspensão do prazo, tal também exige que esta não ultrapasse o período efectivo de duração da inspecção.

XI) Tais fundamentos são consistentes, sustentam-se na letra da lei e no seu contexto e no seu elemento teleológico e não merecem, por isso, qualquer objecção, considerando a sua total conformidade e adequação com o texto interpretado.

XII) Não assim quanto à fundamentação, salvo o devido respeito, débil, inconsequente e sem respaldo material na letra do preceito interpretado, em que assenta a decisão do Acórdão impugnado.

XIII) A tese do Acórdão recorrido é a de que o que suspende a contagem do prazo de caducidade, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, é o procedimento externo de inspecção, desde o seu início e até à sua conclusão.

XIV) Porém, em nenhum segmento do n.º 1 do artigo 46.º da LGT se fala em procedimento externo de inspecção.

XV) Ao contrário, tanto no segmento inicial do preceito, como no seu segmento final, se fala em inspecção externa, sendo uma das vezes utilizada, a anteceder a expressão, a palavra ação.

XVI) Pela sua própria natureza e no contexto em que a expressão é utilizada, o que verdadeiramente caracteriza a “inspecção” não é o substantivo “ação”, mas o adjetivo “externa”.

XVII) As expressões «procedimento de inspecção externa» e «ação de inspecção externa» ou apenas «inspecção externa», não são, nem jurídica, nem gramaticalmente equivalentes, como, aliás, bem se referiu no voto de vencido ao Acórdão recorrido.

XVIII) O procedimento tributário, de que o procedimento de inspecção é mera modalidade é legalmente definido como «toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários», nos termos do n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária.

XIX) Ação e ato são palavras sinónimas, como decorre da consulta a qualquer dicionário de língua portuguesa, pelo que, na aceção da alínea b) do n.º 1 do artigo 13.º do RCPIT se reconduzem, exclusivamente, para o “thema decidendum”, aos atos de inspecção que se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer local a que a administração tenha acesso.

XX) Designadamente os artigos 1.º e 7.º do RCPIT autonomizam do procedimento de inspecção os atos ou ações que o integram.

XXI) O procedimento externo de inspecção é, em regra, objecto de duas notificações obrigatórias: a notificação prévia, mediata, ou anunciadora, prevista no artigo 49.º do RCPIT e a presencial, imediata, ou constitutiva, prevista no artigo 51.º do mesmo diploma.

XXII) O legislador não determina a prática de atos inúteis.

XXIII) Se existe alguma utilidade prática na notificação mandada efectuar nos termos do n.º 1 do artigo 51.º do RCPIT, excetuados os casos em que, nos termos do artigo 50.º, a notificação prevista no artigo 49.º se não efetua, é precisamente a dar a conhecer, no quadro da previsibilidade da atuação tributária, quando se inicia a «acção de inspecção externa» que, nos termos legais, coincide, com o início do procedimento externo de inspecção.

XXIV) De resto, e também no plano gramatical, note-se que o adjetivo «externo» qualifica, numa expressão, o procedimento e, na utilizada no artigo 46.º da LGT, qualifica a inspecção, o que, juridicamente, não pode deixar de ter o significado de também autonomizar, dentro do procedimento, o ato ou acção inspectiva externos.

XXV) De onde se conclui, com o apoio da doutrina citada e, fundamentalmente, do voto de vencido no Acórdão recorrido, que a solução por que nele se decidiu não tem na letra da lei o mínimo de apoio.

XXVI) Igualmente não procede o fundamento nos termos do qual “nada na letra nem no espírito daqueles normativos permite distinguir, com relevo para a contagem do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar, atos internos de inspecção e atos externos de inspecção e muito menos permite se confira apenas a estes últimos a eficácia suspensiva”.

XXVII) Desde logo porque, nos estritos termos da lei, apenas a acção, sinónimo de ato, de inspecção externa tem a força jurídica, conferida pelo n.º 1 do artigo 46.º da LGT, para suspender, nos seus precisos termos, a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto.

XXVIII) A acção de inspecção externa não tem legalmente força jurídica para suspender a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, sendo igualmente irrelevante, para o efeito, o seu termo.

XXIX) Ao invocar, para neles se estribar, tal fundamento o Acórdão recorrido, sem qualquer respaldo legal, confere força suspensiva do prazo de caducidade a uma realidade que por lei não a tem, o que é ilegal.

XXX) Sustenta o Acórdão recorrido que a suspensão da contagem do prazo de caducidade se mantém até à notificação do Relatório final (n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT), por nesse momento se concluir o procedimento externo de inspeção.

XXXI) Viola este fundamento as regras de interpretação da lei (remissão do n.º 1 do artigo 11.º da LGT para o artigo 9.º do Código Civil), que sendo certo não dever cingir-se à sua letra, deve reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, desde que naqueles este tenha um mínimo de correspondência.

XXXII) A fundamentação jurídica, lógica e teleológica em cujos termos a suspensão da contagem do prazo de caducidade apenas deve perdurar pelo período da efectiva duração da acção de inspeção externa foi já exposta em relação ao Acórdão fundamento e aqui se dá como reproduzida.

XXXIII) Apenas existe um procedimento de inspeção, cuja tipologia é que pode variar em função do critério classificativo.

XXXIV) A distinção entre procedimento interno e procedimento deriva do critério do local onde se realizam os atos ou acções de inspeção (artigo 13.º do RCPIT).

XXXV) Os atos ou acções de inspeção externa constituem apenas uma fase, um momento, que integra o procedimento de inspeção.

XXXVI) Entre o procedimento interno de inspeção e o procedimento externo de inspeção existem atos não comuns e atos comuns.

XXXVII) São não comuns a notificação do início do procedimento, a notificação do início dos atos de inspeção, a conclusão dos atos de inspeção e são comuns, para além da preparação, programação e planeamento do procedimento, a notificação do projecto de conclusões do relatório, a audiência prévia, o relatório final e a notificação deste.

XXXVIII) A solução do Acórdão recorrido, ao deslocar para o momento da notificação do relatório final o termo do período de suspensão do prazo de caducidade, viola o princípio da igualdade, porque alarga o prazo de caducidade para os contribuintes sujeitos a inspeção externa em comparação com os contribuintes que o não são o prazo de caducidade deve ser, para ambos, de 4 anos, exceptuado o período de duração dos atos de inspeção externo, único facto que os diferencia no plano da acção tributária.

XXXIX) A solução do Acórdão recorrido, ao deslocar para o momento da notificação do relatório final o termo do período de suspensão do prazo de caducidade, considerando a natureza meramente ordenadora de todos os prazos que a lei fixa para a prática dos atos comuns ao procedimento de inspeção, coloca fora do controlo do contribuinte e na livre disponibilidade da administração tributária da manipulação do período de suspensão do prazo de caducidade, deixando ao livre arbítrio da administração tributária os efeitos do tempo na relação jurídica tributária, o que claramente contende com as garantias do contribuinte.

XL) A solução do Acórdão recorrido, ao deslocar para o momento da notificação do relatório final o termo do período de suspensão do prazo de caducidade, considerando a natureza meramente ordenadora dos prazos fixados para a notificação do projecto de conclusões, do exercício da audiência prévia e da elaboração do relatório final e sua notificação, interfere, limitativamente, com a actividade administrativa da autoridade Tributária, o que se considera exorbitar das competências jurisdicionais do julgador.

*NESTES TERMOS, e nos mais que V. Ex.ªs, Venerandos Conselheiros, doutamente suprirão, deve o presente recurso ser admitido e julgado procedente por provado e, em consequência, deve ser revogado o, aliás, douto Acórdão recorrido e substituído por outro que reconheça a razão que, nos termos e com os fundamentos do Acórdão fundamento, e bem assim dos ora expostos, assiste à nossa alegante, assim se fazendo JUSTIÇA!*

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

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

*Ainda que assim não se entenda, sem conceder:*

2) Deve ser fixada jurisprudência desse Venerando Tribunal, que o prazo de caducidade do direito de liquidar impostos periódicos, suspende-se com a notificação ao contribuinte de início de acção inspectiva externa, cessando este efeito suspensivo, contando-se aquele prazo de caducidade desde o início, caso a inspeção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação.

3) E que, quando a acção inspectiva se conclua antes daqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final, notificação que, assim, o legislador elegera como termo do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto respectivo, tudo conforme dispõe o artigo 60.º n.º 1 e 2 do RCPIT.

*Termos em que, e com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que não existe oposição de julgados e, em consequência, julgar-se findo o recurso ou, pelo menos e, ainda que*

*assim não se entenda, deve o presente recurso ser julgado improcedente, confirmando-se a decisão constante do Acórdão recorrido.*

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 333 e 334 dos autos, nele concluindo que: «(...) parece não ser de reconhecer oposição por ser diferente o respectivo quadro factual. No entanto, caso se entenda ser de conhecer do recurso, é de firmar jurisprudência no sentido de poder ser de considerar a notificação do relatório final previsto no artigo 62.º n.º 2 do RCPIT, como a do termo do prazo de suspensão de prescrição previsto no artigo 46.º n.º 1 da LGT, termos em que, sendo essa a norma a que é de aplicar no caso dos autos, é de confirmar se necessário for o decidido no acórdão proferido nos autos.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

– Fundamentação –

4 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito, sendo a questão controvertida a de saber se o acórdão recorrido bem interpretou o disposto no n.º 1 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária (LGT) quando decidiu que o termo da suspensão do prazo de caducidade aí prevista, nos casos em que a acção de inspecção tenha duração inferior a 6 meses, tem lugar com (e na data) da notificação do relatório final de inspecção, que põe termo ao procedimento de inspecção externa.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1. *Foi instaurada contra a oponente a execução fiscal n.º 1546200801093460 por dívida de IRC do período de 2003, na quantia exequenda de € 523.020,25 (citação, fls. 24 e certidão de dívida, fls. 85);*

2. *Foi citada em 25/08/2008 (talão de A/R e “print” automático, a fls. 86);*

3. *A oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Mafra em 01/08/2008 conforme carimbo aposto a fls. 5;*

4. *A liquidação exequenda foi efectuada no seguimento de um procedimento de inspecção externa (fls. 86);*

5. *A ordem de serviço relativa àquele procedimento encontra-se assinada pelo Administrador da sociedade oponente e tem a data de 22/10/2007 (fls. 68);*

6. *A nota de diligência foi entregue ao Administrador da sociedade oponente em 14/02/2008 (fls. 70);*

7. *O relatório final de inspecção está datado de 10/03/2008 e sobre o mesmo recaiu despacho final de 27/03/2008 (fls. 33);*

8. *A oponente foi notificada do relatório final de inspecção em 31/03/2008 (fls. 93/96);*

9. *Foi notificada da liquidação exequenda (liquidação de IRC/2003 n.º 20088310033433, de 27/05/2008) em 03/06/2008 (demonstração de liquidação e “print” automático dos CTT, fls. 72 e 74).*

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

1. *Em causa está, como se disse, o IRC de 1998 - Doc. 1 junto pela impugnante;*

2. *Em 12.12.02, a impugnante tomou conhecimento da ordem de serviço que ordenava uma inspecção externa à sua contabilidade - fls. 92;*

3. *A inspecção terminou a 15.04.02 - doc. de fls. 95 a 98, maxime fls. 98, in fine;*

4. *Por ofício de 22.04.03, a impugnante foi notificada do projecto de relatório dessa inspecção - fls. 94;*

5. *A impugnante foi notificada, da liquidação, em 26.06.03 - fls. 23;*

6. *A impugnante deduziu, em 24.10.03, pedido de indemnização, nos termos do art. 53.º da LGT, tendo, apenas em 22.12.03, prestado a garantia prevista no citado normativo - petição inicial e doc. de fls. 63.».*

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Importa verificar do preenchimento dos requisitos de admissibilidade do presente recurso por oposição, pois que não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho no sentido de se lhe afigurar existir a invocada oposição de julgados, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (*vide*, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685.º-C, n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se no ano de 2009, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

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

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

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

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Vejam, então, se tais requisitos se verificam.

Alegadamente, a *questão fundamental de direito* objecto de decisão antagónica no Acórdão fundamento e no Acórdão recorrido consiste na *determinação do sentido e alcance da norma jurídica do n.º 1 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária (LGT) que diz respeito ao termo do prazo de suspensão do prazo de caducidade*, alegando a recorrente que o Acórdão recorrido *interpretou a referida norma, nesse segmento, com a decisão de que, não devendo a inspecção externa durar mais de seis meses, a suspensão da caducidade se mantém até à notificação do Relatório final da Inspeção Tributária, com a qual se conclui o procedimento de inspecção tributária, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT*, enquanto o Acórdão fundamento, *por seu turno, interpretou a referida norma, nesse segmento, com a decisão de que, não devendo a inspecção externa durar mais de seis meses, a suspensão da caducidade se mantém até ao termo dos atos de inspecção externa, com cuja notificação, nos termos do n.º 1 do artigo 61.º do RCPIT, se conclui*.

Não obstante tal alegação, certo que é a *questão decidenda* no Acórdão fundamento e no Acórdão recorrido não é precisamente a mesma - embora em ambos os casos a respectiva decisão convocasse necessariamente a interpretação do disposto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT -, porquanto o Acórdão fundamento enuncia a *questão dos autos* como sendo *a de saber do prazo de tal suspensão: se apenas a duração da inspecção como vem sentenciado ou o de seis meses, como propugna o recorrente*, concluindo no sentido do primeiro termo da alternativa, enquanto no acórdão recorrido os termos da alternativa são diversos, pois que o que aí se tratava era de apurar se a suspensão da caducidade determinada pela notificação da ordem de serviço do procedimento externo de inspecção se devia ter por finda na data da “notificação do Relatório final da inspecção” que põe termo ao procedimento, como decidido em 1.ª instância e confirmado no Acórdão recorrido, ou em data anterior a esta, concretamente na data da assinatura da “nota de diligência”, como propugnado pela recorrente, não se equacionando já a suspensão durante todo o período de seis meses, nos casos, como os dos autos, em que a inspecção externa teve duração inferior.

Claro está que é possível procurar extrair, à luz das considerações tecidas no acórdão fundamento e tendo em conta o respectivo probatório fixado (cfr. os seus n.ºs 3 e 4), que se a questão decidenda fosse naquele acórdão a mesma que foi enunciada e decidida no acórdão recorrido, a solução que lhe teria sido dada seria oposta à neste adoptada, porquanto ali se consignou que «(...) aquele art. 46.º, n.º 1 não refere expressamente o dito prazo não podendo ser outro, todavia, se não o da duração da inspecção. Talvez, por isso, a lei não o tenha referido» e que «(...) cessando o efeito suspensivo se a inspecção durar mais de seis meses, o prazo da suspensão só pode ser o efectivamente despen-

dido com a inspeção», ou ainda que «(...) tal desiderato – de o prazo de caducidade não correr enquanto a AF colhe elementos para esclarecer a situação tributária do contribuinte (que, no entendimento legal, é de seis meses) – não exige mais que a suspensão do prazo pelo período da inspeção». Trata-se, contudo, de suposições e não de certezas, pois que em lado algum o Acórdão fundamento refere que é com a assinatura da nota de diligência que a “acção de inspeção externa” se conclui e não com a notificação do Relatório final que põe termo ao procedimento.

Acresce que, ainda que se pudesse considerar que o Acórdão fundamento contém, de forma implícita, uma decisão oposta ou divergente da contida no acórdão recorrido, o certo é que, para efeitos de recurso por oposição de acórdãos, a divergência ou oposição só releva entre decisões expressas e nunca entre decisões implícitas (cfr. entre tantos outros, o Ac. do Pleno de 3 de Maio de 2006, rec n.º 082/06).

Assim, como defendido pela recorrida e secundado pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, não há *identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto* que justifique o prosseguimento do presente recurso, havendo que o julgar findo, como de seguida se decidirá.

– Decisão –

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Novembro de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *José António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos.*

### Sumário:

- I — Nos processos iniciados após 1 de Janeiro de 2004, a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.*
- II — Tendo o Acórdão recorrido perfêlhado a mesma orientação adoptada, por maioria, em Acórdão do Pleno da Secção de data muito recente, e não tendo havido entretanto alterações à composição da Secção que permitam antever alteração do sentido decisório maioritário aí consignado, há que julgar findo o recurso por a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.*

Processo n.º 728/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

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

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

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com o Acórdão deste Supremo Tribunal de 6 de Fevereiro de 2013, proferido nos presentes autos (a fls. 148 a 166), que concedeu provimento ao recurso interposto por A....., S.A. da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, de 29 de Março de 2012, que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 2208-03/102707.7, vem, nos termos dos artigos 27º n.º 1 alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de

Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por alegada oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Novembro de 2012, proferido no recurso n.º 0865/12 (junto a fls. 187 a 193 dos autos e novamente a fls. 264 a 274, com a certidão de trânsito em julgado).

A recorrente apresentou (a fls. 197 a 200) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, concluindo que:

1) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente.

2) Encontra-se, pois, preenchido o condicionalismo previsto nos arts. 284.º n.º 3 do CPPT.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e, em consequência, seguirem-se os demais termos até final.

Por despacho de 5 de Abril de 2013 (fls. 208, frente e verso, dos autos) o Exmo. Relator do Acórdão recorrido, afigurando-se-lhe existir a invocada oposição de acórdãos, ordenou a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

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

A. O presente recurso circunscreve-se, ao facto de, em ambos os arestos, o fundamento e o recorrido estando em causa a aquisição de bem imóvel para revenda, que nos termos da lei ficou isento do pagamento de sisa, com a condição de ser revendido no prazo de três anos, vê ser-lhe revogada a isenção do tributo e liquidado o imposto de sisa, por tal venda não ter ocorrido.

B. No que respeita à identidade da questão de direito, esta circunscreve-se a diferente interpretação e aplicação do disposto no artigo 48.º, n.º 1 da LGT, dada pelos dois acórdãos em questão, no que se refere a saber se o termo inicial de contagem do prazo de prescrição se conta da data da transmissão do imóvel, ou da data da declaração de revogação de isenção do tributo.

C. O Acórdão fundamento considerou, que o “prazo de prescrição conta-se a partir da data da referida declaração de revogação da isenção do tributo.

D. Enquanto o Acórdão recorrido sustenta que “o prazo de prescrição se conta e, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48.º da LGT) e não a partir da data de declaração da revogação da isenção dos impostos.”

E. De acordo com a interpretação que é feita no acórdão recorrido, o que o n.º 1 do art. 48.º da LGT, decide que o prazo de prescrição se deve começar a contar da data em que o facto tributário ocorreu, e que no caso em apreço será da transmissão/aquisição do imóvel, considerando que só neste momento se preenchem os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária.

F. O Acórdão fundamento considera que o prazo de prescrição se conta da data de revogação da isenção de sisa, dado que até esse momento, a isenção impede o nascimento da obrigação tributária.

G. E, tal como decidido no Acórdão fundamento, só a partir do momento em que se verifica a condição resolutiva da isenção é que se inicia a contagem do prazo de prescrição da dívida exequenda.

H. Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida no sentido sustentado no presente recurso, e de acordo com o sentido decisório do Acórdão fundamento.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve dar se provimento ao presente recurso, devendo ser proferido Acórdão que decida no sentido preconizado no Acórdão fundamento.

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

1. Para que se possa apreciar da existência de oposição de acórdãos é necessário que as decisões – fundamento e recorrida – tenham ambas sido proferidas na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica – arts. 22 a) – a`) – a`)) e 30 – b) – b`), ETAF e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

2. Ora, a questão fáctica apreciada pelo acórdão recorrido ocorreu antes da entrada em vigor do Dec.-Lei 472/99, de 8 novembro, que adaptou os vários códigos à Lei Geral Tributária – vide nota 2 a fls. 10 do acórdão recorrido.

3. E a questão fáctica apreciada pelo acórdão fundamento ocorreu depois da entrada em vigor daquele Dec.-Lei 472/99.

4. Houve, assim, uma alteração substancial da regulamentação jurídica, isto é, as decisões não foram proferidas no domínio da mesma legislação, tal como dispõe o art. 763-1, CPC.

5. As decisões proferidas em cada um dos acórdãos – fundamento e recorrido – não estão, pois, subsumíveis às mesmas normas legais.

6. Requisito fundamental para que os mesmos sejam declarados opostos nas suas decisões.

7. Assim, nos termos dos arts. 22 – a) – a`) – a`)) e 30 – b) – b`), ETAF, e da jurisprudência mais recentemente consolidada do STA não deve prosseguir o recurso para apreciação da questão de oposição de acórdãos.

8. O art. 48-1 da LGT não prevê a suspensão do prazo de prescrição no caso de benefícios fiscais de natureza condicionada (ao contrário do que sucede com o prazo de caducidade da liquidação do imposto – alínea c) do n.º 2 do art. 46º da LGT);

9. A matéria da prescrição da obrigação tributária integra (quer os pressupostos da prescrição, quer os pressupostos relativos ao regime do respectivo prazo) o âmbito das garantias dos contribuintes;

10. A LGT fixa, como momento relevante para o termo inicial do prazo de prescrição, a ocorrência do facto tributário (sendo este o facto material que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto e que determina o nascimento da obrigação tributária);

11. Não é de interpretar a norma contida no art. 48-1 da LGT com outro sentido que não seja o de que, no caso, o prazo de prescrição da sisa devida (imposto de obrigação única) se inicia a partir da data em que ocorreu o facto tributário substanciado na transmissão (aquisição por parte do sujeito passivo respectivo) e não a partir da data em que ocorreu a caducidade da condição a que ficara subordinada a isenção de que o mesmo usufruiu;

12. Pelo que, nas obrigações tributárias decorrentes de impostos, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir da data em que o facto tributário ocorreu, nos impostos de obrigação única – art. 48-1, LGT, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12;

13. O acórdão recorrido fez certa interpretação e aplicação da Lei aos factos não violando quaisquer disposições legais.

Pelo exposto e pelo muito mais que resultar do muito douto suprimento de Vossas Excelências não se deve ter por verificada a oposição de acórdãos – conclusões 1 a 7 – pelo que o recurso deve ser julgado findo e, se inesperadamente assim não for entendido, deve decidir-se que nos impostos de obrigação única, nas obrigações tributárias decorrentes de impostos, salvo lei especial, a prescrição começa a correr a partir da data em que o facto tributário ocorreu, com as legais consequências.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 283 a 286 dos autos, no qual sustenta que deve ser reconhecida a existência de oposição de acórdãos, porquanto pese embora nas decisões em oposição se tenha aplicado diversa regulamentação jurídica, certo é que não houve uma alteração substancial dessa regulamentação, relevando a questão suscitada nos mesmos moldes (cfr. parecer, fls. 284), e, conhecendo do respectivo mérito, ser o recurso julgado improcedente, aderindo à doutrina do acórdão recorrido, que foi sufragada no Acórdão do Pleno da secção de Contencioso Tributário de 10/4/2013 (recurso n.º 1135/12) – cfr. parecer a fls. 286.

4 – Embora o Acórdão indicado como fundamento apenas tenha transitado em julgado em 7 de Março de 2013 – cfr. certidão do trânsito, junta pela Fazenda Pública, em cumprimento dos Despacho da Relatora de fls. 237 e 244 dos autos (a fls. 259 dos autos) – julga-se que no presente caso a falta do trânsito em julgado do acórdão fundamento à data da interposição do recurso (21 de Fevereiro de 2013) não obsta, por si mesmo, à respectiva apreciação, porquanto este veio efectivamente a transitar em julgado e em data anterior àquela em que foi proferido Despacho do Relator julgando verificada a oposição (despacho de fls. 208, frente e verso, dos autos, datado de 5 de Abril de 2013).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

5 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito.

6 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

A) Por escritura pública outorgada em 04/08/1994 no Cartório Notarial de Queluz, ....., em representação da sociedade B....., Lda., declarou vender à sociedade A....., S.A., cujo representante declarou comprar, os seguintes prédios:

- Pelo preço de 20.000.000\$00, o lote de terreno para construção, com a área de 144 m2, designado por lote n.º ....., sito em ....., freguesia de ....., concelho de Palmela, descrito na Conservatória do Registo Predial de ..... sob o n.º 755, daquela freguesia, nela registada a sua aquisição a favor da sociedade vendedora pela inscrição G-2, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 5251, com o valor patrimonial de 3.672.000\$00;

- Pelo preço de 20.000.000\$00, um lote de terreno para construção, com a área de 141 m2, designado por lote n.º ....., sito no ....., Rua ....., freguesia de ....., concelho de Palmela, descrito na Conservatória do Registo Predial de ..... sob o n.º 921 daquela freguesia nela registada a sua aquisição a favor da sociedade vendedora pela inscrição G-2, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 5254, com o valor patrimonial de 3.595.500\$00 (cfr. fls. 9/14 dos autos).

B) Na escritura referida na alínea anterior o representante da sociedade A....., S.A., declarou que a sua representada “se encontra colectada como revendedora de “Prédios-Revenda dos Adquiridos para esse Fim”, tendo exercido normal e habitualmente no ano transacto a actividade de revenda; e que os lotes ora adquiridos se destinam a ser revendidos” (fls. 9/14 dos autos).

C) A sociedade A....., S.A., não revendeu os prédios referidos em A) até 04/08/1997 (cfr. fls. 85).

D) Em 07/02/2003 foi pago pela sociedade A....., S.A., o imposto de sisa relativo à compra de um prédio urbano que consta como lote de terreno para construção com a área total de 14.977 m<sup>2</sup>, sito na ....., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..... sob o artigo n.º 7094, o qual foi liquidado em € 59.246,33 (€ 48.557,98 a título de imposto e € 10.688,35 a título de juros compensatórios) (cfr. fls. 7 dos autos).

E) A liquidação do imposto cujo pagamento é referido na alínea anterior ocorreu em virtude de a sociedade A....., S.A., não ter revendido, no prazo de três anos, o prédio igualmente identificado em D), cuja aquisição havia sido efectuada mediante escritura pública celebrada em 14/09/1995 no 1º Cartório Notarial de Setúbal (fls. 7 dos autos).

F) Em 26/05/2003 foi instaurado, contra a sociedade A....., S.A., o processo de execução fiscal n.º 2208-03/102707.7 para cobrança das seguintes dívidas:

- Certidão de dívida n.º 379/2003: € 10.198,23 respeitantes a juros compensatórios, relativos à diferença de juros compensatórios calculados, quanto à aquisição, mediante escritura pública celebrada no 1º Cartório Notarial de Setúbal em 14/09/1995, de um prédio urbano, que consta como lote de terreno para construção urbana, sito em ....., freguesia e concelho de ....., inscrito na matriz predial de ..... sob o artigo n.º 7094;

- Certidão de dívida n.º 380/2003: €31.983,75 respeitantes a imposto de sisa (€ 19.951,92) e juros compensatórios (€ 12.031,83), quanto à aquisição dos seguintes prédios: Prédio urbano que consta como lote de terreno para construção urbana, sito em ....., Lote ....., freguesia de ..... e concelho de Palmela, inscrito na respectiva matriz predial de ..... sob o artigo n.º 5251, com a área de 144 m<sup>2</sup> e actualmente com o valor patrimonial de € 21.083,24, adquirido mediante escritura pública celebrada no Cartório Notarial de Queluz em 04/08/1994; Prédio urbano que consta como lote de terreno para construção urbana, sito no ....., Rua ....., Lote ....., freguesia de ..... e concelho de Palmela, inscrito na respectiva matriz predial de ..... sob o artigo n.º 5254, com a área de 141 m<sup>2</sup> e actualmente com o valor patrimonial de € 20.624,42 adquirido mediante escritura pública celebrada no Cartório Notarial de Queluz em 04/08/1994 (como consta de fls. 2/4 do processo executivo em apenso).

G) Com data de 19/04/2006 foi remetido à sociedade ....., S.A., ofício de citação no processo de execução fiscal referido em F) (cfr. fls. 7 do apenso).

H) Em 21/04/2006 foi assinado o aviso de recepção relativo ao ofício referido na alínea anterior (fls. 24 dos autos).

I) Em 23/05/2006 deu entrada no Serviço de Finanças de Palmela a petição inicial da presente oposição (fls. 3).

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

1. No dia 16/11/1999 foi celebrada escritura de compra e venda nos termos que constam de fls. 11 e segs., cujo conteúdo se dá por reproduzido.

2. Nos termos dessa escritura a oponente adquiriu, pela quantia de 33.300.000\$, os R-24202, 23127 e 2414/..... (fls. 11 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. A transmissão ficou isenta de sisa nos termos do n.º 3 do artigo 11 e 13º-A do Código do Imposto Municipal de Sisa (fls. 12 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

4. A oponente foi notificada para proceder ao pagamento do imposto de Sisa nos termos que constam de fls 51 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido

5. A notificação foi remetida por em 2/7/2008 e rececionada em 3/7/2008 (fls. 53 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

6. A carta para citação foi remetida em 11/9/2008 (informação de fls. 3 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

7 – Apreciando.

7.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Importa verificar do preenchimento dos requisitos de admissibilidade do presente recurso por oposição, pois que não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho no sentido de se lhe afigurar existir a invocada oposição de julgados, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (vide, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685.º-C, n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284.º do CPPT).

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

Assim, a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Ad-



ministrativos (CPTA), depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

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

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, op. cit., p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais requisitos se verificam.

Alegadamente, a questão fundamental de direito objecto de decisão antagónica no Acórdão fundamento e no Acórdão recorrido foi a de saber, em face do artigo 48.º n.º 1 da LGT, se o termo inicial de contagem do prazo de prescrição se conta da data da transmissão do imóvel, ou da data da declaração de revogação de isenção do tributo (cfr. conclusão B) das Alegações de recurso), estando em causa em ambos os arestos (...) a aquisição de bem imóvel para revenda, que nos termos da lei ficou isento do pagamento de sisa, com a condição de ser revendido no prazo de três anos, vindo a ser revogada a isenção do tributo e liquidado o imposto de sisa, por tal venda não ter ocorrido (cfr. conclusão A) das alegações de recurso).

Confrontando o teor do acórdão fundamento e do acórdão recorrido confirma-se, efectivamente, a existência de identidade substancial das situações de facto subjacentes a ambos os Acórdãos, pois que em ambos estão em causa compras para revenda de imóveis, sobre as quais não incidiu Sisa no momento da transmissão atenta a declarada intenção de revenda e que, porque não revendidos nos prazo de 3 anos, veio o imposto a ser exigido aos respectivos adquirentes.

Não é, porém, idêntico o quadro legislativo de referência tido em conta em ambos os arestos, porquanto se no Acórdão fundamento a questão foi equacionada em face do teor do artigo 48.º, n.º 1 da LGT (por remissão do artigo 180.º do CIMSISD, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8/11), no Acórdão recorrido julgou-se aplicável, contrariamente ao decidido pela sentença recorrida, e por remissão do mesmo artigo 180.º do CIMSISD (mas na redacção anterior à que lhe foi conferida por aquele DL) o disposto no artigo 34.º do CPT, nos termos do qual o prazo de prescrição era de 10 anos (n.º 1) e contava-se, também nos impostos de obrigação única, desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário (n.º 2), e não da data da ocorrência deste.

Ora, embora deste diferente quadro legislativo de referência decorresse sempre ser diverso o dies a quo relevante para efeitos de prescrição - mesmo que em ambos os Acórdãos fosse adoptada solução convergente, o que manifestamente não se verificou -, o certo é que em ambos, de forma expressa, se equacionou e resolveu em sentido divergente a questão de saber se o termo inicial do prazo de prescrição se determina atendendo ao momento em que se verificou o facto tributário ou ao momento em que se verificou a caducidade/revogação da isenção, tendo-se decidido no Acórdão recorrido (e inclusive levado ao respectivo sumário) que “O prazo de prescrição conta-se, salvo o disposto em lei especial, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (n.º 1 do art. 48º da LGT) e não a partir da data da declaração da revogação da isenção dos impostos” e no Acórdão fundamento que “Na compra para revenda de imóvel em que se verificou a declaração da revogação da isenção por o mesmo imóvel não ter sido revendido no prazo de três anos o prazo de prescrição conta-se a partir da data da referida declaração de revogação da isenção do tributo”. Daí que, embora com reservas, atento o decidido no acórdão recorrido quanto à aplicabilidade do prazo e dies a quo previsto no CPT, se pudesse admitir a existência de oposição de julgados.

Sucedo, não obstante, que como supra referido, a admissibilidade do recurso por oposição de julgados em processos iniciados depois de 1 de Janeiro de 2004 depende ainda de a orientação perfilhada no acórdão impugnado não estar de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. o n.º 3 do artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA) sobre a questão, o que, no caso concreto - dada a sintonia do Acórdão recorrido com o entendimento que, relativamente à questão do termo inicial do prazo de prescrição do Imposto de Sisa nas compras para revenda de bens imóveis, veio a ser adoptado em 10 de Abril último pelo Acórdão do Pleno proferido no rec. n.º 1135/12 - obsta a que o recurso prossiga para apreciação do respectivo mérito.

E que, não obstante tal Acórdão do Pleno ter sido sufragado com quatro votos de vencido, como se consignou no Acórdão de 30 de Outubro último (rec. n.º 1183/13) o facto de não se tratar de questão pacífica não obsta a que a orientação assumida no Acórdão não deva ter-se por “a mais recentemente consolidada” - sendo este, que não outro, o critério legal expresso no n.º 3 do artigo 152.º do CPTA que obsta à admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência. É que ao contrário do que se passava relativamente à questão objecto do Acórdão da 1.ª Secção de Contencioso Administrativo citado pela Reclamante - proferido no recurso n.º 212/08 - a questão objecto do Acórdão do Pleno de Abril de 2013 não é questão nova, tratada uma única vez na jurisprudência do STA, antes se trata de por várias vezes tratada e que, embora objecto de amplo debate jurisprudencial - como resulta à evidência dos Acórdãos citados no Acórdão recorrido -, se estabilizou, ao menos por ora, com a prolação do Acórdão do Pleno de Abril passado. E também diversamente do que se verificava na situação objecto do Acórdão da 1.ª Secção de Contencioso Administrativo citado pela Reclamante, onde aquela única pronúncia anterior, embora unânime, havia sido subscrita por apenas oito Juizes Conselheiros, sendo que, entre a data daquela primeira pronúncia e a do Acórdão proferido no rec. 212/08, dois dos Juizes Conselheiros que a haviam subscrito tinham já deixado, por jubilação, de exercer funções no STA, tendo entrado nove novos Juizes Conselheiros, no caso dos autos desde a data da prolação do Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário até ao presente, as alterações à composição da 2.ª Secção que se verificaram foram apenas as correspondentes às saídas (para a Secção de Contencioso Administrativo e, num caso, daí para o Tribunal Constitucional) de dois dos juizes Conselheiros que haviam votado vencidos no referido Acórdão, mantendo-se em funções todos os que o votaram favoravelmente (e também dois dos que o votaram desfavoravelmente), não sendo, pois, previsível qualquer alteração do sentido decisório aí assumido. Finalmente, tenha-se em vista que sendo o Acórdão do Pleno tão recente - 10 de Abril de 2013 - não se vê que fizesse sentido admitir o recurso, para, a final e previsivelmente, reiterar o entendimento já nele expresso, pelo menos enquanto não se verificar alguma alteração da composição da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo ou alteração de sentido de voto de algum dos Conselheiros em funções, o que até á data se não verificou.

Pelo exposto, deve o presente recurso ser julgado findo.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Novembro de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos.*

### Sumário:

- I — *O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo instaurado antes de 1 de Janeiro de 2004 depende da verificação de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito.*
- II — *Inexiste contradição sobre a mesma questão fundamental de direito se o Acórdão fundamento e o recorrido tomaram as respectivas decisões tendo como referência quadros fácticos que, apresentando embora alguns pontos comuns, são dissemelhantes em aspectos essenciais.*

Processo n.º 769/13-50.  
 Recorrente: Fazenda Pública.  
 Recorrido: Z.....  
 Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup>. Cons.<sup>o</sup>. Dr.<sup>a</sup>. Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 20 de Março de 2013, proferido nos presentes autos (a fls. 95 a 103), que concedeu provimento ao recurso interposto por Z..... da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 31 de Janeiro de 2009, que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra liquidação oficiosa de IRS do ano de 1998, no valor de €366.423,99, vem, nos termos dos artigos 27º n.º 1 alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por alegada oposição com o Acórdão também do Tribunal Central administrativo Sul de 22 de Fevereiro de 2011, proferido no processo n.º 04487/11 (junto a fls. 123 a 131 dos autos).

A recorrente apresentou (a fls. 136 e 137) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, concluindo que:

1) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente, uma vez que, enquanto para o Ac. Recorrido se considerou que é a AT que tem de apurar e demonstrar que a transferência bancária efectuada para a conta do sócio recorrente não resultou de mútuo, de prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais, o Ac. fundamento considerou que o montante do proveito depositado na conta pessoal de um seu sócio gerente, que não o faz relevar na sociedade, tem de entender-se que constitui rendimento deste a tributar em IRS na categoria E.

2) Encontra-se, pois, preenchido o condicionalismo previsto nos arts. 284.º n.º 3 do CPPT.

*Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e, em consequência, seguem-se os demais termos até final.*

Por Acórdão de 5 de Março de 2013 – proferido em reclamação para a conferência do Despacho da Relatora no TCA-Sul de não admissão do recurso (a fls. 162, frente e verso) – o TCA-Sul admitiu o recurso, revogando o despacho reclamado, no entendimento de que, além do mais, *efectivamente se verifica* (oposição de julgados) *pois entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido há uma discordância quanto á questão fundamental, qual seja a da relevância jurídica de entregas pecuniárias a sócio de sociedade, não escrituradas na contabilidade desta*, ordenando a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

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

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

2. Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento, isto é, de que o montante de proveito de uma sociedade depositado na conta pessoal de um seu sócio, sem que este tenha feito prova de que o devolveu à sociedade, ou que o recebeu a qualquer outro título, ou por outrem, tem de se entender que o foi a título de adiantamento por conta de lucros e que constitui um rendimento deste, a tributar em sede de IRS, categoria E, como rendimento de capitais.

3. Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, contrariamente ao deliberado no Acórdão recorrido que, confirmando-se as transferências/depósitos a favor de um sócio deve considerar-se tal montante como adiantamento por conta de lucros e, conseqüentemente, como rendimento de capitais, uma vez que, pertencendo tal montante à sociedade, como proveito e dele se tendo apropriado o sócio, não pode deixar de lhe ser imputado como um seu rendimento, obtido nos exercícios respectivos, cfr. alínea h) do n.º 2 do então art. 5.º do CIRS.

4. E, tendo a AT demonstrado a legalidade do seu agir, como bem se refere no ac. fundamento, “incumbia ao recorrido o ónus de demonstrar que os montantes em causa, indiscutivelmente depositados na sua conta e por si recebidos, o foram a qualquer outro título, ou por outrem, ou que os mesmos foram transferidos para a B..., ónus que não cumpriu de todo...”

5. Pelo que, salvo o devido respeito, não tem qualquer fundamento o Ac. recorrido quando invoca que a AT não satisfiz o ónus da prova a que estava obrigada de acordo com o disposto no artº 74º, n.º 1 da LGT.

6. Tal ónus cabia, como bem se decidiu no Ac. fundamento, ao invés, face aos factos apurados pela AT e atenta a presunção legal do n.º 4 do art. 7.º do CIRS, ao sócio que beneficiou das transferências bancárias da sociedade, que não provou que as devolveu à mesma sociedade ou que as recebeu a qualquer outro título.

*Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e deve o presente recurso ser julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, revogando-se o acórdão recorrido, com todas as consequências legais.*

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

1. O presente recurso não pode proceder e deve, antes de mais, ser indeferido por inexistência de coincidência entre a matéria de facto e de direito do Acórdão recorrido e do Acórdão fundamento.

2. Quanto à matéria de facto, a origem, titulares, natureza, movimentos e justificação dos valores em análise no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento são totalmente diversas.

3. No Acórdão recorrido discute-se se, valores depositados na conta corrente de um sócio de uma sociedade – X..... – como entregues ao mesmo, mas que foram transferidos para a conta bancária de outro sócio, o ora Recorrido, se presumem, entregues a este último, a título de lucros ou adiantamentos por conta de lucros, nos termos do n.º 4 do art. 7.º do CIRS.

4. No Acórdão fundamento, está em causa saber se, são abrangidos pela regra de incidência prevista na alínea h) do n.º 1 do art. 6.º do CIRS, os rendimentos de uma sociedade, provenientes de negócios não declarados ao Fisco, entregues aos sócios, através de cheques, sem qualquer inscrição na contabilidade, para que os mesmos se apropriem deles.

5. No Acórdão recorrido não foi provado pela AT que os valores transferidos fossem rendimento ou lucro da sociedade e que a transferência para o sócio Recorrido fosse de um rendimento de capital.

6. O Acórdão fundamento tem por assente que os valores constantes dos cheques emitidos em nome dos sócios provinham de valores pertencentes à sociedade e que, como tal, seriam lucros da mesma, assumindo o sócio que ficou beneficiou de tais valores.

7. No caso em análise no Acórdão recorrido a AT fundamentou as correcções no n.º 4 do art. 7.º do CIRS, presumindo que os valores transferidos pela sociedade para o Recorrido foram rendimentos de capital.

8. O Acórdão fundamento dá por provado e é assumido pelo sócio gerente que os rendimentos da sociedade foram passados para as contas daquele primeiro, para se apropriar deles, sendo as correcções tributárias fundamentadas na alínea h) do n.º 1 do art. 6.º do CIRS.

9. Em termos de matéria de direito, enquanto o Acórdão recorrido discute se “in casu” se preenchem os requisitos legais para funcionar a presunção prevista no art. 7.º n.º 4 do CIRS, no Acórdão fundamento é declarado expressamente que, no caso em questão não se discute o funcionamento da presunção prevista no art. 7.º n.º 4 do CIRS, pois a AT não fundamentou nessa norma as correcções realizadas.

10. O Acórdão fundamento diz expressamente que na situação que analisa as correcções não foram fundamentadas pela AT no n.º 4 do art. 7.º do CIRS e essa norma não é de aplicar.

11. Para evitar ser descoberta a inexistência de oposição de acórdãos a Fazenda omite nas suas alegações que a decisão do Acórdão recorrido gravita exclusivamente em torno da interpretação do n.º 4 do art. 7.º do CIRS, pois é essa a única fundamentação do acto impugnado.

12. Logo é óbvia e evidente a ausência de oposição entre os acórdãos anteriormente referidos.

13. Contudo, caso assim não se entendesse, ainda assim, o presente recurso deveria ser rejeitado por decisão de decisão expressa oposta entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento.

14. O Acórdão recorrido indica que os requisitos de aplicação do art. 7.º n.º 4 do CIRS, e que o ónus da prova de tais requisitos cabe ao Fisco, ao passo que o Acórdão fundamento não analisa os requisitos do art. 7.º, n.º 4 do CIRS, reafirmando ao invés que ao respectivo caso se aplica a alínea h) do n.º 1 do art. 6.º do CIRS

15. Logo, fica à sociedade demonstrada a não coincidência da matéria de facto e de direito entre os Acórdãos recorrido e fundamento, bem como ausência de oposição expressa de decisões, o que deve levar à improcedência do recurso por oposição de acórdãos vertente, por violação do disposto no art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, no art. 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA, e no art. 284.º do CPPT.

16. Caso também assim não se entenda, o que mais uma vez se afirma que jamais se concede a não ser à cautela, e se considere existir oposição de acórdãos, ainda assim, a decisão recorrida não deverá ser anulada porquanto, “in casu”, o acto de liquidação impugnado é manifestamente ilegal.

17. A AT considerou que, perante a transferência de valores da conta bancária da sociedade para conta bancária do Recorrido, pese embora não houvesse contabilização da transferência, na conta corrente do Recorrido na contabilidade da sociedade, era directamente aplicável o disposto no art. 7.º n.º 4 do CIRS.

18. O Fisco considera que a detecção da transferência bancária é suficiente para fazer funcionar a presunção, ainda que haja registo na conta corrente de outro sócio – X.....

19. Não assiste razão ao Fisco, porquanto, não se verificam, nem são dados por provados, em relação ao Recorrido, os factos que a lei estabelece como requisitos, para funcionar a presunção legal prevista no n.º 4 do art. 7.º do CIRS, já que, pese embora o Recorrido seja sócio de uma sociedade

comercial, em cuja contabilidade tem uma conta corrente, tal conta não apresenta lançamentos e não contém os lançamentos referentes à transferência bancária detectada.

20. Logo, o Recorrido não poderia ter sido objecto da correcção fiscal aqui mediadamente analisada, com tal motivação.

21. Mais, tal como é indicado no Acórdão recorrido, para poder aplicar a presunção prevista no n.º 4 do art. 7.º do CIRS caberia à AT provar que se verificam os respectivos requisitos legais, conforme preceituado no n.º 1 do art. 74.º da LGT, o que não sucedeu.

22. Mediante o disposto no art. 75.º da LGT, a contabilidade da sociedade presumia-se verdadeira, donde, o movimento bancário realizado pela sociedade para o Recorrido teria de ser encontrado no relacionamento entre os sócios Recorrido /X..... e nunca entre sociedade/Recorrido.

23. Toda a mencionada argumentação, em nada é beliscada pelo Acórdão fundamento, que parte da prova de que foram distribuídos lucros para se limitar a fazer o seu enquadramento legal.

24. No acórdão recorrido não consta ou é provado que os valores transferidos para o Recorrido se tratem de rendimentos da sociedade ou de lucros da mesma.

25. O Acórdão fundamento não advoga a existência de qualquer presunção legal ou judicial de que, quaisquer verbas entregues aos sócios têm a natureza de lucros;

26. O Fisco tenta alterar a fundamentação do acto tributário impugnado escamoteando que o mesmo apenas foi justificado pelo disposto no n.º 4 do art. 7.º do CIRS.

27. Contudo, não só tal alteração seria sempre ilegal por tratar-se de fundamentação “a posteriori”, proibida pelo art. 77.º da LGT, como a mesma não tem o condão de alterar o sentido da decisão recorrida.

28. Ainda que se considerasse que o juízo do Acórdão fundamento se opõe ao do Acórdão recorrido, o Acórdão fundamento levaria à anulação da liquidação impugnada pois indica que não seria de aplicar o n.º 4 do art. 7.º do CIRS – que é a fundamentação da correcção tributária de que o Recorrido foi alvo.

29. E caso por absurdo, se considerar existir oposição de acórdãos, e que deve valer o entendimento do Acórdão fundamento, o que jamais se concede a não ser, novamente à cautela, mesmo que a decisão recorrida seja anulada, então deverão os autos baixar novamente ao TCA do Sul, em virtude de não terem sido analisados todos os fundamentos invocados pelo ora Recorrido, contra o acto impugnado e a Sentença de 1.ª instância, tais i) como vício de fundamentação; ii) falta de prova e iii) violação do princípio do inquisitório.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 273 a 274 dos autos, no qual sustenta a inexistência de oposição de julgados, por falta de *identidade de situações fácticas*, porquanto *no acórdão recorrido estão em causa transferências bancárias para conta bancária pessoal do recorrido, que nunca foram lançadas em contas correntes deste, mas foram antes contabilizadas na conta corrente de X....., pelo que o Tribunal recorrido entendeu não ter a Administração Fiscal logrado provar os requisitos estatuídos no artigo 7.º/4 do CIRS (redacção à data do facto tributário) para tais montantes se puderem presumir como rendimentos de categoria E, a título de adiantamento por conta de lucros, enquanto no acórdão fundamento estavam em causa montantes de proveitos de uma sociedade directamente depositados na conta pessoal de um seu gerente, que não foram relevados não foram relevados na contabilidade daquela e que foram considerados pelo Tribunal como efectivos e não presumidos adiantamentos de lucros, ao abrigo do estatuído no artigo 6.º/1/2/h) do CIRS, uma vez que, nomeadamente, o contribuinte não logrou demonstrar que tais montantes resultassem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargo sociais, devendo, pois, julgar-se findo o recurso (cfr. parecer, a fls. 274).*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1. No âmbito da ordem de serviço n.º 78672 de 23/09/02, foi efectuada uma acção de inspecção ao Impugnante referente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 1998 (fls. 17 e seguintes dos autos).

2. A ordem de serviço, referida no n.º anterior, foi aberta na sequência do Ofício n.º 00407 de 22/08/02 da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, em resultado de uma acção de fiscalização efectuada à empresa V....., Lda. com o n.º de identificação fiscal n.º ..... (fl. 17).

3. Nos extractos bancários da conta n.º ..... do BES, agência de Nova Oeiras, da sociedade referida no n.º anterior, foram efectuadas transferências bancárias para a conta do sócio Z....., cf. se enuncia:

Data	Sócio	Valor	
		Escudos	Euros
07/04/98 .....	Z.....	10.000.000	498.797,90
13/04/98 .....	Z.....	50.000.000	249.398,95
<i>Total</i> .....		150.000.000	748.196,85

4. Estas transferências estavam, apenas, contabilizadas na conta corrente de X....., “extracto de conta 26.8.001 – X.....” (fl. 17)

5. As transferências referidas no ponto 3, “não se encontravam relevadas na conta do sócio Z..... (conta 26.8.003 Z.....)” (fl. 17)

6. A administração tributária fundamentou a correcção nos seguintes termos:

“Assim e constatando-se que a empresa nada deve ao sócio Z....., como se verifica do extracto da sua conta C/c, e confirmando-se as transferências a favor do referido sócio, conforme cópia dos extractos bancários da conta ..... da V..... Lda., conclui que esses valores foram transferidos para a conta pessoal do sócio. Conforme previsto no n.º 4 do artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, estas transferências assumem a natureza de adiantamento por conta de lucros, enquadráveis nos rendimentos da Categoria E – art. 5.º do mesmo diploma. De referir que não foi feita qualquer retenção por parte da empresa. Dpeste modo as correcções propostas são as seguintes (fl. 17 e 18):

7. Rendimento

	Valor	
	Escudos	Euros
Categoria E. ....	150.000.000	748.196,85
<i>Total</i> .....	150.000.000	748.196,85

8. O relatório de inspecção mereceu, em 15/10/02, o 2º parecer” do chefe de Equipa com o seguinte teor “Face à informação prestada nada a opor. Concordo com a correcção proposta ao exercício em análise e respectiva fundamentação (fl. 14)

9. No relatório da inspecção foi, a 15/10/02, exarado o seguinte despacho:

Concordo com o parecer do Sr. Chefe de equipa, e com a informação prestada pelo técnico, em anexo. Do exposto conclui-se que foram efectuadas correcções de natureza meramente aritmética. Desta foram, nos termos e com os fundamentos referenciados, bem como do artº 65º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, determino a alteração dos elementos declarados pelo sujeito passivo, em conformidade com o proposto. Remeta-se o documento de correcção à área de Liquidação e Cobrança para recolha. Remeta-se o auto de notícia ao serviço de finanças competente. Notifique-se o contribuinte, Lisboa, 15 de Outubro O Chefe de Divisão U....., por delegação do Director de Finanças (DR, n.º 141/2001 II Série de 20/06)” (fl. 14)

10. Em consequência dos factos referidos no n.º anterior e constantes no relatório da inspecção, foi preenchido o documento a fl. 19 em 15/10/02, onde consta que o valor do rendimento da categoria E/adiantamento por conta dos lucros, foi €0,00 e que o mesmo foi corrigido para €748.196,85 (fl. 19)

11. No documento referido no n.º anterior consta o seguinte “decisão de alteração dos valores declarados, nos termos do art. 65º n.º 4 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, altero, concordando com os fundamentos do Relatório da Inspeção Tributária, os valores declarados que foram sujeitos a correcção. Em 15/10/2002, O Chefe de Divisão U....., por Delegação do Director de Finança (DR. n.º 141/2001 II Série de 20/06) (fl. 19).

12. O Impugnante foi notificado das conclusões resultantes da acção de inspecção dos elementos declarados (cf. mandado e certidão de notificação a fl. 32 a 34).

13. Em consequência dos factos referidos, nos nºs anteriores a administração tributária efectuou, em 27/11/02, a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares do ano de 1998 com o valor de impostos a pagar €366,423,99 (fl. 22 do processo administrativo).

a) na informação prestada pelos serviços de inspecção tributária cuja cópia consta de fls. 17 e 18 do pat apenso e fls. 17 e 18 dos presentes autos, consta, designadamente, o seguinte: “(...) 5. Importa referir que estas transferências se encontram apenas contabilizadas na conta corrente de X....., conforme se verifica da análise do extracto da conta 28.8.2.001 – X....., não se encontrando estas importâncias relevadas na conta do sócio Z..... (conta 26.8.2.003 – Z.....).”;

b) na informação prestada pelos serviços de inspecção tributária cuja cópia consta de fls. 17 e 18 do pat apenso e fls. 17 e 18 dos presentes autos não consta referência a qualquer outra conta corrente do impugnante na V.....;

c) na informação prestada pelos serviços de inspecção tributária cuja cópia consta de fls. 17 e 18 do pat apenso e fls. 17 e 18 dos presentes autos não consta referência a quaisquer lançamentos em quaisquer contas correntes do Impugnante, ora Recorrente, na V....., em 1998;

d) na informação prestada pelos serviços de inspecção tributária cuja cópia consta de fls. 17 e 18 do pat apenso e fls. 17 e 18 dos presentes autos não consta referência à contabilização em qualquer das contas correntes em nome do impugnante na sociedade dos 150.000.000\$00 transferidos para a conta bancária do Impugnante, ora Recorrente, pela V....., em 1998.

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

*A) Em 14.03.1996 o impugnante apresentou a declaração de rendimentos Mod. 1 de IRS, referente ano de 1995. (Doc. fls. 61 do p.a. em apenso)*

*B) Na declaração de rendimentos a que alude a alínea A) do probatório, o impugnante declarou ter auferido, a título de rendimentos de categoria A (trabalho dependente) €68.250,87, tendo sido indicados, no quadro referente a abatimentos, €1.116,05 relativos a despesas de saúde; €4.013,67 referentes a despesas de educação de dependentes não deficientes; €1.496,01 respeitantes a seguros de vida e acidentes pessoais e contribuições para regimes complementares de segurança social, e €2.907,99 relativos a donativos. (Doc. fls. 64, 67 e 68 do p.a. em apenso)*

*C) Com base na declaração apresentada foi efectuada a liquidação nº4111484489, de 05.07.1996, na qual se apurou imposto a pagar montante de € 5.406,69. (Doc. fls. 70 do p.a. em apenso)*

*D) Em cumprimento da Ordem de Serviço nº35369 de 19.01.99, a Administração levou a efeito uma acção de fiscalização ao impugnante, na sequência da qual elaborou o Relatório Final do qual se destaca:*

*“1. Rendimento de Capital Categoria E*

*Como consequência da inspecção ao exercício de 1995 à firma “B... — Sociedade de Comercio de Veículos Lda”, em que o sujeito passivo em análise era sócio gerente, e na qual se detectou a emissão de cheques a favor do mesmo, resultantes de omissão de vendas na contabilidade da referida firma, cheques estes depositados em contas extra contabilísticas, n.º 207/32569/000.6 e 207/35035/000.0 de que são titulares os sócios gerentes, T..... e S....., foi aberta Ordem de Serviço, para inspecção aos dois contribuintes referidos.*

*Os cheques emitidos ao sócio gerente em análise, devidamente identificados em mapa resumo anexo, (que se juntam alguns exemplares dos cheques emitidos acompanhados das notas de lançamento internas que deram, origem à contabilização), ascendem a 7.510.000\$00, considerados como rendimentos de capitais e como tal enquadrados na alínea h) do n.º 1 do art. 6º do CIRS, que deveriam ser sujeitos a retenção por parte da empresa, por respeitarem a “adiantamento por conta de lucros”, ao abrigo do nº1 art.94º do referido código.*

*Pelo descrito, será o sujeito passivo tributado em sede de IRS em Rendimento de. Capitais Categoria E, pelos rendimentos auferidos no valor de 7.510.000\$.*

**2. Obras de arte**

*Tendo sido detectado, aquando da inspecção à B..., de obras de arte vendidas à firma C..., procedeu-se de acordo com o Despacho de 00/04/17, afim de verificar da sua permanência naquela empresa.*

*Aquelas encontravam-se registadas no imobilizado da firma C..., pelo que fomos informados que as referidas obras se encontravam expostas no stand de vendas do Estoril.*

*Tendo-nos deslocado ao local detectamos que, uma das obras designada por “prato de Picasso”, vendido por 600 000\$ através da factura 1091 de 95-09-30, não se encontrava no local.*

*Na C..., fomos informados no serviço de contabilidade que segundo os sócios gerentes, o “Prato Picasso” tinha sido substituído por outros quadros, o que foi confirmado, por conversa telefónica tida por nós com o sócio gerente A...: este referiu ainda que aquele prato se tinha partido.*

*Não se encontrando aquele bem do imobilizado nas instalações da empresa, mas em caso do sócio A..., aquele não poderá ser substituído pelo que quer que seja, por outro tipo de bens, nem desviado para uso próprio. Assim por este acto, deve o sujeito passivo ser tributado por posse de um bem que era pertença da empresa.*

*Esta situação obriga à tributação de rendimentos em espécie nos termos nº2 do artigo 1º do CIRS, no montante.*

### 3- Abatimentos e Donativos

O sujeito Passivo na sua declaração Modelo I de IRS fez constar no quadro 14- Abatimentos e Donativos o Lotai de 1.911.339\$00, relativamente a:

Campo-235 Despesas Saúde .....	323.734\$00
Campo-242 Despesas Educação .....	804.669\$00
Campo-245 Prémios de Seguro .....	299.923\$00
Campo-251 Donativos .....	583.000\$00

Relativamente a todos estes custos não foi exibido qualquer documentos comprovativo, pelo que não os possui, conforme declarou em Termo de Declarações” pelo que irão ser corrigidos, caso não sejam exibidos em audição prévia.

4. Exercício do direito à audição prévia nos termos do artigo 60º da LGT e artigo 60º do RCIT.

O sujeito passivo ao exercer o direito à audição prévia por escrito, refuta todas as correcções que lhe foram propostas através do projecto de conclusões de relatório, sem no entanto ter apresentado qualquer prova que contrariasse aquelas correcções.

(...)

Os elementos a que o sujeito passivo se refere não fazem parte da contabilidade, respeitam sim a elementos unicamente do conhecimento dos sócios (resultantes das tais contas extracontabilísticas). Competindo deste modo aos sujeito passivo apresentar provas que contrariassem os valores que lhe foram imputados.

Do descrito, manter-se-á a correcção proposta relativamente à tributação em sede de IRS - Rendimentos de Capitais — Categoria E, no valor de 7.510.000\$.

Relativamente aos restantes pontos, ou seja:

Obras de arte — tributado como rendimentos da categoria A — rendimento em espécie e abatimentos e Donativos — artigo 55º do CIRS, não foram apresentados quaisquer comprovativos pelo que se mantém as correcções propostas.” (Doc. fls. 85 a 93 do p.a. em apenso)

E) Com base no Relatório Final de Inspeção, foram efectuadas as seguintes correcções:

Rendimentos enquadrados na alínea h) do nº1 do art 6º do CIRS - O impugnante foi tributado em sede de IRS, rendimentos de capitais, categoria E, pelos rendimentos auferidos no valor de €37.459,72 (Esc. 7510.000\$00);

.Rendimentos enquadrados no nº2 do art. 1º do CIRS - O impugnante foi tributado em sede de IRS, rendimentos do trabalho dependente, categoria A, pelos rendimentos em espécie auferidos no valor de €2.992,78 (Esc. 600.000\$00);

.Abatimentos e donativos declarados pelo impugnante no montante global de € 9.533,72 (Esc. 1.911.339\$00):

Rubrica	Montante	
Despesas com a saúde .....	€ 1 116,05	223 747\$
Despesas com a educação .....	€ 4 013,67	804 669\$
Prémios de Seguro .....	€ 1 496,01	299 923\$
Donativos .....	€ 2 907,99	58 300\$
<b>Total .....</b>	<b>€ 9 533,72</b>	<b>1 911 339\$</b>

F) Com base nas correcções efectuadas, em 27.10.200 a Administração Fiscal emitiu a liquidação adicional de IRS n.º 5323521499, no valor de €20.608,45.

G) Em 20.03.01, o Impugnante deduziu reclamação graciosa contra a liquidação adicional de IRS a que alude a al.F) do probatório. (Doc. fls. 3 a 6 do p.a. em apenso)

H) Por despachos proferidos a 04.05.2004, 10.08.2004 e 22.1.2004 da autoria do Chefe de Divisão da Direcção de Justiça Administrativa, por subdelegação de competências, foi a reclamação graciosa a que alude a alínea F) do probatório, deferida parcialmente. (Doc. fls. 128 a 138, 142 e 146 a 148 do p.a. em apenso)

I) Em resultado do deferimento parcial a que alude a alínea I) do probatório, não foram atendidos:

Rubrica	Valor corrigido pelos SIT e reclamado	Valor não atendido
Rendimentos de Capitais .....	€ 37 459,72	€ 37 459,72
Rendimentos em espécie .....	€ 2 992,78	€ 2 992,78



Rubrica	Valor corrigido pelos SIT e reclamado	Valor não atendido
Abatimentos e donativos .....	€ 9 533,72	€ 423,55
Despesas com a saúde .....	€ 1 116,05	€ 1 116,05
Despesas com a educação .....	€ 4 013,67	€ 83,01
Prémios de seguro .....	€ 1 496,01	€ 873,70
Donativos .....	€ 2 907,99	€ 2 159,79
<i>Total</i> .....	€ 49 986,22	€ 44 685,05

J) Em 11.03.2005, foi emitida a liquidação de IRS n.º 5330052288, concretizando os despachos a que alude a alínea G) do probatório. (Doc. fls. 155 do p.a. em apenso)

L) Em 18.12.95, o Impugnante emitiu à ordem do Banco Alimentar Contra Fome o cheque n.º 968761459, sob a conta n.º ..... do Banco Pinto & Souto Mayor no montante de Esc. 20.000.000\$00. (Doc. fls. 11 do p.a. em apenso)

M) Em 29.12.95, o Banco Alimentar Contra a Fome emitiu a favor do Impugnante o recibo n.º 9009, no montante de Esc. 20.000.000\$00. (Doc. fls. 9 dos autos)

N) Em 18.10.95, a Cercica - Cooperativa para a Educação e Reabilitação de Crianças Inadaptadas de Cascais solicitou, ao Impugnante mediante ofício n.º 007/LS/95, o pagamento da quota no montante de 60.000\$00. (Doc. fls. 12 do p.a. em apenso)

O) Em 31.10.95, o Impugnante emitiu a favor da Cercica — Cooperativa para a Educação e Reabilitação de Crianças Inadaptadas de Cascais o cheque n.º 3669833028, sob o Banco Espírito Santo no montante de Esc. 60.000\$00. (Doc. fls. 13 do p.a. em apenso)

P) Em 13.11.95, a Cercica — Cooperativa para a Educação e Reabilitação de Crianças Inadaptadas de Cascais enviou ao Impugnante o recibo n.º 1876, no valor de 60.000\$00, referente ao pagamento da quota anual. (Doc. fls. 11 dos autos)

Q) Dá-se como integralmente reproduzida para todos os efeitos legais a carta subscrita pelo Impugnante e dirigida à Fundação AMI. (Doc. fls. 14 do p.a. em apenso)

R) Em 16.08.95, o Impugnante emitiu à ordem da Paroquia Nossa Senhora da Assunção o cheque n.º 9662813390, sob o Banco Espírito Santo e Comercial de Lisboa no montante de 200.000\$00. (Doc. fls. 15 do p.a. em apenso)

S) Em 31.08.1995, a Paroquia Nossa Senhora da Assunção emitiu o recibo declarando ter recebido do Impugnante a quantia de 200.000\$00, para apoio de obras materiais da Comunidade Paroquial. (Doc. fls. 13 dos autos)

T) Em 95.03.30, o Impugnante emitiu à ordem da Liga de Amigos do Hospital de D. Estefânia o cheque n.º 7362813080, sob o Banco Espírito Santo e Comercial de Lisboa no montante de 50.000\$00. (Doc. fls. 17 do p.a. em apenso)

U) Em 12.07.95, a Liga de Amigos do Hospital de D. Estefânia emitiu a favor do Impugnante o recibo n.º 1239, no montante de 50.000\$00. (Doc. fls. 15 do p.a. em apenso)

V) Em, 30.12.95, o Comité Português para a Unicef emitiu a favor do Impugnante o recibo n.º 152931, no montante de 50.000\$00, e do qual conta designadamente o seguinte: “ Redutível nos impostos nos termos do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março.” (Doc. fls. 10 do p.a. em apenso)

X) Em 15.05.05, o Comité Português para a Unicef emitiu a favor do Impugnante o recibo n.º 4213 no montante de 50.000\$00. (Doc. fls. 14 dos autos)

Z) Em 07.03.97, a Companhia de Seguros R....., S.A emitiu o recibo n.º 1237443 - ramo acidentes de trabalho -, no montante de 87.631\$00. (Doc. fls. 35 dos autos)

AA) Dá-se como integralmente reproduzida para todos os efeitos legais a declaração emitida a 02.07.2000, da qual se extrai: “Em Novembro de 1995 a C... entregou um prato de cerâmica com cerca de 30 cm de diâmetro, cujo motivo era um desenho “Tipo Picasso”, estando este contabilizado em 600.000\$00 (seiscentos mil escudos), a A... entregando o referido um quadro a óleo com cerca de 80x60cm, cujo motivo é a costa algarvia, assinado por Carlos Ramos, avaliado na mesma quantia.

Passados G (seis) anos, descobre-se que por esquecimento dos serviços de contabilidade nunca foram feitos os lançamentos contabilísticos com vista a abater o “prato” do imobilizado, e a lançar o “óleo” do mesmo. Esta situação é reforçada com o facto do referido óleo, se encontrar exposto no stand da C... desde 1995 (conforme fotocópia). “ (Doc. fls. 36 do p.a. em apenso)

AB) O Impugnante permutou com a C... um prato de cerâmica com um quadro da autoria de Carlos Ramos. (Cfr. depoimento das testemunhas D...e E...)

AC) O quadro referido na alínea AB) do probatório encontra-se nas instalações da C.... (Cfr. depoimento das testemunhas D...e E...)

AD) Em 19.11.2004, deu entrada no Serviço de Finanças de Sintra- 4 a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. carimbo apostado a fls. 2 dos autos)

6 – Apreciando.

### 6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Importa verificar do preenchimento dos requisitos de admissibilidade do presente recurso por oposição, pois que não obstante o Tribunal recorrido ter julgado verificar-se a invocada oposição de julgados, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (*vide*, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685.º-C, n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se em 15 de abril de 2003 (cfr. carimbo apostado na petição inicial de impugnação, a fls. 2 dos autos), pelo que lhe é aplicável o ETAF de 1984, nos termos do qual o conhecimento do recurso, tendo em conta o regime previsto no artigo 30º, alínea b), do ETAF, e artigo 284º do CPPT, depende da verificação de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma *questão fundamental de direito*.

E como tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno desta Secção, relativamente à caracterização da *questão fundamental de direito* sobre a qual deve existir contradição de julgados, para detectar essa contradição devem adoptar-se os seguintes critérios:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta e que essa oposição decorra de decisões expressas, não a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Vejamos, então, se tais requisitos se verificam.

Alega a recorrente que entre *os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente, uma vez que, enquanto para o Ac. Recorrido se considerou que é a AT que tem de apurar e demonstrar que a transferência bancária efectuada para a conta do sócio recorrente não resultou de mútuo, de prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais, o Ac. fundamento considerou que o montante do proveito depositado na conta pessoal de um seu sócio gerente, que não o faz relevar na sociedade, tem de entender-se que constitui rendimento deste a tributar em IRS na categoria E.*

Sucede, porém, que tais afirmações, efectivamente decorrentes dos Acórdãos em confronto, são invocadas pela recorrente abstraindo dos contornos fácticos das situações subjacentes que, tendo embora alguns pontos em comum – o depósito de quantias avultadas das respectivas sociedade em contas pessoais dos sócios, sem que o montante de tais quantias tenha sido contabilizado em contas correntes dos sócios em causa nas sociedades – apresentam também diferenças de relevo.

Na situação de facto subjacente ao Acórdão recorrido, a correcção ao IRS sindicada encontrava-se fundamentada no Relatório de Inspecção apenas e só na presunção constante do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRS (cfr. o n.º 6 do respectivo probatório fixado) nos termos da qual: «Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros».

Por essa razão o Acórdão recorrido centrou a sua análise da questão controvertida na verificação dos pressupostos dos quais depende a presunção – a existência de lançamentos escriturados em contas correntes do sócio impugnante não resultantes de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais -, e, concluindo no sentido de que a Administração tributária não logrou provar, como lhe competia em face do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, os pressupostos de que depende o funcionamento da presunção, considerou ilegal a liquidação impugnada *por os factos apurados não se subsumirem ao estatuído no art. 7.º, n.º 4 do CIRS, então em vigor*, revogando, por erro de julgamento, a sentença recorrida que assim o não julgara.

Já o quadro fáctico subjacente ao Acórdão fundamento é bem diverso, como o próprio Acórdão dá nota.

Aí se consignou expressamente que, ao contrário do que sucede no acórdão recorrido, «(...) a Fazenda Pública nunca fundamentou a correcção relativa à omissão dos rendimentos de capitais com base na presunção referida no artigo 7.º/4 do CIRS (...) já que, como patenteia o probatório a o RIT em que o mesmo se baseia, a Administração Fiscal partiu de indícios concretos e provados para proceder à correcção. Do probatório decorre com segurança que no âmbito da acção inspectiva de que foi alvo a

Sociedade “B... -Sociedade de Comércio de Veículos, Lda.”, da qual o impugnante era sócio, ao longo do exercício de 1995 foram emitidos cheques por parte dessa sociedade a favor do recorrido, no montante de ESC. 7.510.000\$00 (€37.459,72). Resulta igualmente provado, através da análise da contabilidade da dita sociedade, que a emissão desses cheques resultou de omissões verificadas na respectiva contabilidade, pois esses cheques foram depositados em contas extra -contabilísticas da titularidade do recorrido. Nesse sentido, vai também a confissão do próprio impugnante constante do artigo 22º da PI, em que reconhece que, apesar de extra -contabilística a conta em causa era, de facto, uma conta utilizada pela e na actividade da F... (...). Com efeito, por força do disposto no artigo 6.º/1/h), na redacção vigente à data do facto tributário, consideram-se como rendimentos de capitais os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 19.º do mesmo código. Ora, pertencendo tal montante à sociedade, como proveito, como antes se explicitou, e dele se tendo apropriado o ora recorrido – em termos fiscais não pode deixar tal montante de lhe ser imputado como um seu rendimento, obtido em cada um destes exercícios, subsumível na alínea h) do art.º 6.º do CIRS, como rendimento da categoria E, como adiantamento por conta de lucros (...)». (fim de citação, sublinhados nossos).

Entendemos, pois, como aliás propugna o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal (e também o recorrido), que não se verifica entre os Acórdãos em confronto oposição juridicamente relevante, porquanto o circunstancialismo de facto a eles subjacente apresenta dissemelhanças evidentes, eventualmente justificativas do julgamento a que num e noutra caso o TCA-Sul chegou.

Pelo exposto, deve o presente recurso ser julgado findo.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Sem custas, por a Fazenda Pública estar delas isenta à data da impugnação. (a)

Lisboa, 13 de Novembro de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

(a) Rectificação do acórdão, conforme ordenado no despacho de fls. 312.

## Acórdão de 13 de Novembro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.*

### Sumário:

*No recurso por oposição de acórdãos, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não relevando, para a existência de oposição, conclusão implícita ou mera consideração colateral que possa retirar-se da decisão.*

*Se não se verifica identidade substancial das situações fácticas em confronto, nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos desse recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.*

Processo n.º 994/13-50.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

### RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 04/12/2012, onde se negou provimento ao recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, a qual, por sua vez,

julgara improcedente a reclamação apresentada contra o acto de indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia na execução fiscal n.º 3247200901035177 contra si revertida.

1.2. Admitido o recurso, o recorrente apresentou nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações com vista a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 233).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 247-248) considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

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

A) O presente recurso vem interposto do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), proferido em 04/12/2012, no processo n.º 06105/12, que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (processo n.º 1308/12.8BELRS), que julgou improcedente a reclamação judicial apresentada.

B) A referida reclamação judicial foi deduzida contra o despacho proferido pelo Substituto Legal do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, de 22/02/2012, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado pelo Recorrente no processo de execução fiscal n.º 3247200901035177.

C) Para fundamentar a sua decisão de improcedência da reclamação judicial, o Tribunal Tributário de Lisboa alegou que o Recorrente não fez prova dos requisitos previstos para a dispensa de prestação de garantia, constantes do n.º 4 do artigo 52º da Lei Geral Tributária (LGT), em particular, da inexistência da sua responsabilidade na insuficiência de bens para prestar a garantia solicitada, tendo julgado sem ouvir a testemunha arrolada pelo Recorrente para provar tal facto.

D) No mesmo sentido, o TCAS considerou, em sede de recurso, que o Recorrente incumpriu o ónus probatório que sobre si impendia, não concretizando os termos em que se encontravam preenchidos os pressupostos de concessão da dispensa de garantia, ignorando, à semelhança da sentença proferida em 1ª instância, a possibilidade de produção de prova testemunhal sobre a inexistência de responsabilidade do Recorrente na insuficiência de bens penhoráveis.

E) Não podendo concordar com tais decisões, veio o Recorrente, no presente recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, chamar à colação doutra jurisprudência em sentido oposto, segundo a qual o executado tem direito à utilização de todos os meios probatórios que se encontrem ao seu alcance, em particular, a prova testemunhal.

F) Sufragando integralmente as considerações dos acórdãos-fundamento, atendendo à identidade das situações de facto e àquela que considera ser a correcta interpretação e aplicação das normas e princípios jurídicos em análise, o Recorrente entende que o acórdão recorrido padece de erro de julgamento, por violação do disposto nos artigos 515º do CPC (aplicável *ex vi* artigo 2º, alínea e) do CPPT, 99º da LGT e 20º da CRP.

G) Em face do exposto, defende-se a revogação do acórdão recorrido e a remessa dos autos à 1ª instância, a fim de que aí se proceda à inquirição da testemunha arrolada pelo Recorrente, o que desde já se requer.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação do acórdão recorrido.

1.5. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. Porque o recorrente, apesar de alegar uma única questão controvertida, indicara como acórdãos-fundamento da oposição invocada, quer o ac. do TCA Sul, de 27/3/2012, proferido no processo n.º 05478/12, quer o acórdão do TCA Norte, de 15/4/2011, proferido no processo n.º 00321/10.4BEVIS, subidos que foram os autos ao STA, foi proferido, em 26/6/2013 (fls. 267), despacho convidando-o a indicar em qual dos ditos acórdãos pretende fundamentar a oposição, tendo, para o efeito, optado pelo acórdão proferido no TCA Norte em 15/4/2011.

1.7. O MP emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«3 - A existência de oposição de acórdãos depende de contradição quanto a idêntica questão fundamental de direito, no quadro de idêntica regulamentação jurídica aplicável e idênticas situações de facto, e da decisão proferida não estar de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada – arts. 284º do C.P.P.T., 27º, n.º 1, alínea b) do E.T.A.F. vigente, e art. 152º, n.ºs. 1, alínea a) e 3 do C.P.T.A..

4 - Embora haja algumas diferenças nas situações de facto em causa constantes do acórdão proferido nos autos e no que serve de fundamento, não será de obstar à admissibilidade do recurso que se mostra interposto;

5 - Tendo-se decidido com base em prova documental no sentido de não resultar provado o requisito do prejuízo irreparável quanto à prestação da garantia cuja dispensa tinha sido requerida, e em face do previsto no n.º 3 do art. 170º do C.P.P.T., mais parece resultar que o órgão da execução fiscal bem decidiu, sem necessidade de ser produzida qualquer outra prova, ou de dirigir convite ao requerente no sentido de suprir eventual deficiência, tanto mais que quanto àquele requisito nada tinha sido em concreto alegado, sendo que sobre tal especificamente não se pronunciou o acórdão fundamento;

**6 - No sentido que se defende decidiu-se já no acórdão do S.T.A. de 2-11-12, proferido no proc. 1162/12, acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), de que se reproduz o respectivo Sumário:**

*I — Sob pena de inconstitucionalidade, por violação do artigo 20º, n.º 1 da CRP, em conjugação com o princípio da proporcionalidade, o n.º 3 do artigo 170º do CPPT deve ser interpretado no sentido de não conter uma proibição absoluta, e em abstracto, do executado produzir prova testemunhal no incidente de isenção de prestação de garantia;*

*II — Apesar de não existir uma proibição absoluta de se apresentar e produzir prova testemunhal, o órgão de execução fiscal tem a liberdade de em cada caso concreto decidir se tal meio de prova é ou não necessário à decisão do incidente.*

*III — Não é necessário produzir prova testemunhal do prejuízo irreparável causado pela prestação da garantia quando há outros motivos que podem conduzir ao indeferimento do pedido.*

7 - Termos em que, após obtida a informação referida no ponto 1, parece que é de julgar o recurso nos termos do previsto nos artigos 289º n.º 2 e ss. do C.P.P.T., tendo o mesmo de improceder, mantendo-se o entendimento tido por estar conforme à interpretação legal.»

1.8. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

**FUNDAMENTOS**

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes, tendo os especificados nas alíneas N) a P) sido aditados pelo acórdão recorrido, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art. 712º do CPC:

A) Em 5/5/2009, pelo Serviço de Finanças de Lisboa – 2, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3247200901035177 para cobrança coerciva de dívidas de IRC relativo ao exercício de 2006, contra B....., SA – cf. fls. 28 dos autos;

B) O Reclamante foi citado por reversão em 24/9/2010 – cf. fls. 25 dos autos e do PEF;

C) Em 25/10/2010 o Reclamante deduziu oposição à execução – cf. fls. 33;

D) Em 6/1/2011 foi o Reclamante notificado para prestar garantia idónea no valor de €489.584,24, constando em anexo o apuramento do valor para efeitos de garantia no montante de € 955 388,18 – cf. fls. 34 e 35;

E) Em 20/1/2011 o Reclamante dirigiu ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa – 2, pedido de isenção da prestação de garantia, com base no n.º 4 do artigo 52º da LGT, invocando a sua incapacidade para a prestar, uma vez que em 2009, auferiu o montante global de €44.753,96, que apenas possui um bem imóvel cujo valor patrimonial tributário ascende a €54.484,42, que o valor da garantia a prestar é € 952.388,18, e que o único rendimento auferido por si auferido provém do seu trabalho, concluindo que se encontra evidenciada a sua incapacidade de prestar a mencionada garantia – cf. fls. 36;

F) Tal pedido veio a ser indeferido – cf. fls. 41;

G) Em 22/9/2011 foi ordenada a penhora da embarcação com a matrícula ..... do ano de 1974/01/02 – cf. fls. 421 do PEF;

H) Em 16/11/2011 foi penhorada a fracção autónoma correspondente à letra “.....” do prédio inscrito na matriz predial da freguesia de ..... sob o artigo 6583, e descrita na Conservatória dos Registos Predial e Comercial de Loulé pela ficha n.º ..... – cf. fls. 419 do PEF;

I) Em 12/12/2011 o Reclamante foi notificado da penhora referida em H) – cf. fls. 47 e 48 dos autos e 426 do PEF;

J) Em 13/12/2011 o Reclamante foi notificado da avaliação da fracção identificada em H), efectuada pelo valor de € 218.750,00 – cf. fls. 48 dos autos;

K) Em 21/12/2011 o Reclamante reiterou o pedido de dispensa de prestação de garantia quanto ao remanescente, invocando que todo o seu património se encontra penhorado nos autos de execução – cf. fls. 425 do PEF;

L) Remetido o referido pedido à Direcção de Finanças de Lisboa, por despacho de 22/2/2012, foi o mesmo indeferido em conformidade com a seguinte informação: “(...) compulsados os sistemas informáticos verificamos que: 1. o sujeito passivo, em 2010, apresenta um rendimento de trabalho dependente no valor de € 6.175,00, (...) pago pela entidade devedora originária (...) um rendimento de pensões no montante de € 39.021,00 pago pelo Instituto da Segurança Social, IP, (...) apenas possui o bem imóvel e a embarcação que foram objecto de penhora e cujo valor se mostra insuficiente para servir de garantia (...) Apenas com estes elementos recolhidos não podemos aferir se a prestação de garantia idónea irá causar prejuízo irreparável ao sujeito passivo (...) Em virtude do requerente não fazer prova de que reúne os pressupostos para que lhe seja concedida a isenção de garantia conforme estabelecido no n.º 3 do art. 199º do CPPT conjugado com o ofício-Circulado n.º 60077, de 29/09/2010, da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, propõe-se que seja indeferido o pedido. (...) - cf. fls. 21 dos autos e 444 do PEF;

M) De tal despacho veio a Reclamante deduzir a presente reclamação – cf. fls. 4.

N) Da informação referida em L) consta o seguinte: «18. Neste sentido, o executado alega a “incapacidade para prestar a mencionada garantia” uma vez que “o único rendimento do requerente resulta do trabalho enquanto trabalhador dependente, tendo no exercício de 2009 auferido o montante global

de € 44.753,96. Para além disso (...) apenas possui um bem imóvel cujo valor patrimonial tributário ascende a € 54.484,42; // 19. Quanto ao requisito legal relativo ao prejuízo irreparável, pese embora a única fonte de rendimento do executado seja o seu trabalho, tendo auferido no ano de 2009 um valor global de € 44.753,96, e uma vez que não juntou aos autos comprovativos dos seus encargos com despesas, não se considera preenchido este pressuposto, se não vejamos: // 20. Sendo os vencimentos ou salários penhoráveis, nos termos do art.º 824º e 861º, ambos do CPC, de aplicação subsidiária ao procedimento e processo judicial tributário, nos termos da alínea e), do art.º 2.º do CPPT, em caso de penhora do salário do executado, o montante remanescente seria bastante superior ao valor do IAS fixado para o ano 2011; // 21. Quanto à manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, “a situação de insuficiência material de bens penhoráveis é o indício revelador mais forte de uma possível falta de meios económicos (ponto 1.2. do supra referido Ofício-circulado). Ora, tal como refere o executado, este é proprietário de um bem imóvel, caracterizado por prédio urbano, fracção ....., sito no concelho de Loulé, freguesia de ....., inscrito na respectiva matriz predial, sob o n.º 6583, e com o VPT de € 58.481,42, o qual ainda não foi actualizado segundo a regras do CIMI. Motivo pelo qual não se poderá concluir pela insuficiência de bens penhoráveis. // 22. Acresce que o executado deve ainda demonstrar que, em qualquer dos casos, a insuficiência ou inexistência de bens não é da sua responsabilidade; // 23. Contudo, o requerente ao alegar que “apenas possui um bem imóvel” não faz prova de tal facto; // 24. Quanto à questão da prova de facto negativo, entendeu o STA, Ac. de 17.12.2008, P. 0327/08, que «[a] eventual dificuldade que possa resultar para o executado de provar facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não é obstáculo à atribuição àquele do ónus da prova respectivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do art.º 344.º do CC. // 25. De salientar que os pressupostos relativos ao prejuízo irreparável e à falta manifesta de meios económicos relevada pela insuficiência de bens penhoráveis são alternativos, enquanto que a prova da irresponsabilidade do executado pela insuficiência ou inexistência de bens é sempre de verificação necessária» – fls. 41/46, dos autos.

O) No artigo 23º da p.i., o recorrente invoca que: «[c]omo ficará demonstrado através da prova testemunhal oferecida pelo recorrente, a insuficiência dos bens penhoráveis não é imputável à sua conduta na medida em que não procedeu à alienação do seu património com o intuito de não garantir a presente dívida».

P) Nem no requerimento dirigido à AF, nem no requerimento referido em K) é feita referência à falta de culpa do recorrente quanto à insuficiência patrimonial – fls. 36/39, dos autos.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 4/12/2012 (fls. 178/187), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do TCA Norte, em 15/4/2011, no processo n.º 00321/10.4BEVIS.

E como acima se referiu, por despacho proferido em 9/4/2013 (fls. 247/248) o Exmo. relator do acórdão recorrido considerou verificada a apontada oposição de acórdãos.

Mas porque tal decisão do relator não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, (¹) importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.2. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, a admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (¹) Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (¹) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA:

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

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição no que respeita à questão em apreciação nos acórdãos em confronto e que se prende, na alegação do recorrente, com a questão do ónus da prova e da admissibilidade de utilização de prova testemunhal, para efeitos de apreciação do pedido de dispensa da prestação de garantia, nos termos do disposto nos arts. 52º, n.º 4, da LGT e 170º do CPPT.

Vejamos, pois.

4.1. O reclamante/recorrente A....., deduziu reclamação, nos termos do art. 276º do CPPT, contra o despacho do OEF (proferido na execução fiscal n.º 3247200901035177 que contra aquele corre no Serviço de Finanças de Lisboa 2, para cobrança coerciva de dívida de IRC, relativo ao exercício de 2006), que lhe indeferiu o pedido de dispensa da prestação de garantia.

Por sentença proferida no TT de Lisboa (fls. 114 e ss.) a reclamação foi julgada improcedente, com fundamento no seguinte:

*«[C]ompulsado o pedido de isenção de prestação de garantia, verificamos que o reclamante nem sequer alega que não deu causa à insuficiência de bens penhoráveis, pelo que a anulação da decisão reclamada conduziria a novo acto de indeferimento da pretensão do reclamante, embora com fundamentação diversa e assim sendo, aplicando o princípio do aproveitamento dos actos, a pronúncia anulatória constituiria um acto inútil que o tribunal se deverá abster de praticar, razão pela qual não se procede à anulação do acto reclamado.*

*No que tange à distribuição do ónus da prova, vigora a «regra básica (...) enunciado no n.º 1 do art. 342º do CC, adoptada também no âmbito do procedimento tributário, por força do disposto no art. 74º/1, da LGT, em que se estabelece que «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. As situações genéricas em que há inversão do ónus da prova são indicadas no art. 344º do CC e como se refere no Ac. do STA, P. 0327/08, de 17.12.2008, «É sobre o executado que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respectivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido (...)».*

*O n.º 3 do artigo 170º do CPPT estabelece que o pedido deve ser instruído com a prova documental necessária, o que pressupõe que toda a prova relativa a todos os factos que têm de estar alegados, para serem sujeitos a comprovação com vista ao deferimento da pretensão de ver dispensada a prestação de garantia.*

*(...) Concluindo, ao contrário do que defende o reclamante, não se encontram preenchidos, cumulativamente, todos os pressupostos de aplicação da norma, razão pela qual se mostra improcedente a sua pretensão de ver concedida a isenção de prestação de garantia».*

(Endnotes)

1 Discordando do assim decidido, o reclamante interpôs recurso para o TCA Sul, alegando que (i) arrolara na PI da reclamação prova testemunhal, tendo em vista a demonstração da falta de responsabilidade pela insuficiência do património, mas (ii) não obstante, o TT recorrido decidiu sem ouvir a testemunha arrolada e sem se pronunciar sobre a eventual desnecessidade da audição da mesma, vindo a julgar improcedente a reclamação judicial, com fundamento na falta da prova daquele pressuposto (inexistência de responsabilidade do recorrente na insuficiência dos bens penhoráveis), sendo que (iii) deveria, por isso, anular-se a sentença recorrida, por défice instrutório, nos termos do disposto no art. 712º, n.º 4, do CPC, a fim de se proceder à inquirição da testemunha arrolada pelo recorrente.

Pelo acórdão de 4/12/2012 (o acórdão ora recorrido), o TCA Sul negou provimento ao recurso e confirmou o decidido, com a fundamentação seguinte, em síntese:

— Atentando no disposto no n.º 4 do art. 52º da LGT e no art. 170º do CPPT e considerando que cabe ao executado a alegação e a prova do preenchimento dos pressupostos legais de que depende a dispensa/isenção de prestação de garantia, verifica-se, no caso dos autos, que, por um lado, o requerente, no pedido que formulou ao OEF, nada diz sobre a sua responsabilidade pela insuficiência patrimonial e que, por outro lado, a sentença recorrida deu como assente que no pedido de isenção de prestação

de garantia o requerente não alega que não deu causa à insuficiência de bens penhoráveis, juízo que o recorrente não impugna.

Sendo que, visto o disposto no n.º 1 do art. 342 do CCivil, também no caso presente o cumprimento do referido ónus (seja no que respeita à alegação de factos concretos que substantivem a invocada falta de responsabilidade, seja no que respeita à actividade probatória dos mesmos) não se verificou. Pelo que ao incumprir o referido ónus de alegação e prova, o requerente não concretizou os termos em que no seu entender se encontram preenchidos os pressupostos de concessão da isenção/dispensa de garantia, donde resulta que o despacho que indeferiu o pedido de dispensa de garantia em exame não enferma dos vícios que lhe são assacados.

— E no que respeita à acusação de défice instrutório assacada à sentença recorrida, face ao disposto no citado art. 342º, do CCivil e no art. 74º n.º 1, da LGT, o acórdão recorrido considera o seguinte:

É sobre o executado, que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respectivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende (pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido).

De resto, o n.º 3 do art. 170º do CPPT, aponta no mesmo sentido, ao estabelecer que o pedido deve ser instruído com a prova documental necessária, o que pressupõe que toda a prova relativa a todos os factos que têm de estar comprovados para ser possível dispensar a prestação de garantia seja apresentada pelo executado, instruindo o seu pedido, pois a prova de todos esses elementos é necessária para o deferimento da sua pretensão (ac. do TCA Sul, de 21/2/2012, proc. 5329/12).

— A tese do recorrente, a ser acolhida, implicaria que a falta de alegação e prova de um pressuposto do direito cujo diferimento ele se arroga junto da AT poderia ser colmatada através da alegação e prova a realizar em sede de processo judicial.

Mas não é assim.

O recorrente, através da presente reclamação judicial, deduzida nos termos dos arts. 276º e 277º do CPPT, tem em vista impugnar a decisão proferida pelo OEF que indeferiu o pedido de dispensa de garantia na execução fiscal em referência. Trata-se de meio impugnatório de acto administrativo praticado por órgão da administração tributária (art. 103º/2, da LGT), a qual tem por escopo a anulação de decisão administrativa.

A anulação judicial de acto administrativo de recusa de ampliação da esfera jurídica do recorrente tem por referência o pedido, causa de pedir e a prova pelo mesmo apresentados junto da AT. Tal resulta quer do sentido de remoção do acto administrativo impugnado imposta pela eventual anulação judicial do mesmo, quer da “reserva da primeira palavra à Administração”, sem prejuízo do poder de controlo jurisdicional que assiste aos Tribunais, consignado no disposto nos arts. 10º/1/f) e 151º/1, do CPPT. Ou seja, por outras palavras, o poder funcional do juiz de instrução da causa está limitado pelo pedido e pela causa de pedir, desenhados na instância procedimental pelo recorrente. Limites que, no presente caso foram observados (a informação de suporte do acto impugnado é assertiva no que respeita à falta de prova do requisito da não responsabilidade do requerente pela insuficiência patrimonial).

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento (proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Norte, em 15/4/2011, no proc. n.º 00321/10.4BEVIS) estavam em causa dois recursos: recurso de despacho interlocutório que dispensara a produção de prova testemunhal e recurso da sentença que julgara improcedente a reclamação da decisão do OEF que indeferiu pedido de dispensa de prestação de garantia.

a) Quanto ao recurso do dito despacho interlocutório (alegava-se que o despacho que dispensara a inquirição das testemunhas violava o disposto no art. 99º da LGT e nos arts. 114º, 115º, 118º e 119º do CPPT, pois que sendo um dos requisitos da dispensa de prestação de garantia a não responsabilidade da requerente na insuficiência de património - que torna possível a afirmação de que a prestação de uma garantia seria causadora de prejuízos irreparáveis - e tendo a requerente arrolado três testemunhas, para prova deste facto, seria imperioso concluir que a inquirição das testemunhas relevantes é, de facto, relevante e útil), o acórdão fundamento veio a concluir pela improcedência desse recurso.

E para tanto considerou que, embora atendendo ao disposto naqueles normativos o Tribunal deva «realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer, socorrendo-se, designadamente, da produção da prova testemunhal», tudo isso assenta, porém, «no pressuposto de uma configuração de utilidade», sendo que «tal configuração resulta de uma apreciação discricionária, por parte do julgador, não se lhe podendo impor a produção vinculada das provas oferecidas quando se lhe vislumbra que a mesma possa não ter utilidade, em ordem à descoberta da verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente possa conhecer, relevantes para a decisão da causa.»

Daí que, considerando que a realização das diligências instrutórias pressupõe a utilidade destas «com vista ao esclarecimento da factualidade alegada relevante para a decisão da causa» e considerando que, naquele caso de que o acórdão se ocupava, «na tese do julgador, a inquirição das testemunhas arroladas não se mostrava útil, atendendo à natureza dos factos para cuja prova foram arroladas, tendo-os qualificado, uns como tendo natureza conclusiva e outros como respeitantes a realidades susceptíveis



*de comprovação documental, aliado ao carácter discricionário que está por detrás dessa configuração de utilidade»* se concluiu que o despacho recorrido não enfermava da ilegalidade invocada.

b) Quanto ao recurso interposto da sentença, o acórdão concluiu que (i) tendo a recorrente requerido a dispensa de prestação de garantia e tendo alegado como fundamento que a prestação de garantia, atenta a sua situação financeira, era susceptível de lhe causar prejuízo irreparável, (ii) tendo tal pedido sido indeferido com fundamento na falta de comprovação da factualidade alegada, e (iii) tendo a reclamação deduzida (nos termos do art. 276º do CPPT) contra este despacho de indeferimento por parte do OEF sido julgada improcedente com fundamento em que a recorrente “não fez prova da existência dos pressupostos vertidos no artigo 52º, n.º 4 da Lei Geral Tributária e nos artigos 170º, n.º 3 e 199º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, designadamente do prejuízo irreparável”, então, uma vez que da leitura quer do requerimento da dedução do pedido quer da PI da reclamação resulta uma alegação suficientemente concretizada de factos que, a provarem-se, serão susceptíveis de integrar os pressupostos legais da dispensa da garantia, é evidente que, tendo sido arroladas testemunhas na PI, se impunha a produção de prova testemunhal sobre tal factualidade alegada pela recorrente e que, tendo decidido sobre a matéria de facto sem a produção de prova testemunhal requerida e tendo considerado como não provada toda a factualidade por esta alegada no sentido de demonstrar o preenchimento dos pressupostos da dispensa de prestação de garantia, a sentença incorreu em erro de julgamento.

4.3. Ora, considerando o exposto e atentando nas questões enunciadas, afigura-se-nos que, contrariamente ao sustentado pelo recorrente e pelo MP, não ocorre a apontada oposição de acórdãos nem pode afirmar-se que a questão do ónus da prova e da admissibilidade de utilização de prova testemunhal, para efeitos de apreciação do pedido de dispensa da prestação de garantia, nos termos do disposto nos arts. 52º, n.º 4, da LGT e 170º do CPPT, haja sido apreciada nos dois arestos com base em pressupostos factuais idênticos ou semelhantes.

Desde logo porque o que resulta do acórdão recorrido é que, embora aí considere que cabe ao executado a alegação e a prova do preenchimento dos requisitos legais de que depende a dispensa/isenção de prestação de garantia, nem sequer se afasta, a admissibilidade da utilização da prova testemunhal para prova desses requisitos, caso os factos que preenchem tais requisitos hajam sido alegados.

Com efeito, o que se afirma no acórdão é, por um lado, que no caso dos autos, o recorrente, no pedido que formulou ao OEF, **nada alegou** sobre a sua responsabilidade pela insuficiência patrimonial (tanto que incumprindo o referido **ónus de alegação** e (consequente) prova, **não concretizou** os termos em que no seu entender se encontram preenchidos os pressupostos de concessão da isenção/dispensa de garantia) e, por outro lado, que a sentença recorrida **«deu como assente que no pedido de isenção de prestação de garantia o requerente não alega que não deu causa à insuficiência de bens penhoráveis, juízo que o recorrente não impugna»** (sublinhado e realce nossos).

Vindo-se mais adiante a concluir que, mesmo no que respeita à acusação de défice instrutório por parte da sentença, igualmente o que se verifica é que, no caso, não foram alegados factos que substanciem a invocação da não culpa na insuficiência de bens penhoráveis [sendo sobre o executado que recaia o ónus de provar que se verificam as condições de que depende a dispensa da garantia (nesse sentido apontando também o n.º 3 do art. 170º do CPPT, ao estabelecer que o pedido deve ser instruído com a prova documental necessária, o que pressupõe que toda a prova relativa a todos os factos que têm de estar comprovados para ser possível dispensar a prestação de garantia seja apresentada pelo executado, instruindo o seu pedido)]. E uma vez que a reclamação judicial, deduzida nos termos dos arts. 276º e 277º do CPPT, é um meio impugnatório de acto administrativo praticado por órgão da administração tributária (art. 103º/2, da LGT), a qual tem por escopo a anulação de decisão administrativa, a anulação judicial de tal acto administrativo e o poder funcional do juiz de instrução da causa também está balizado e limitado pelo pedido e pela causa de pedir, desenhados na instância procedimental pelo recorrente.

Diversamente, no entanto, no acórdão fundamento considerou-se que o Tribunal, fazendo uma apreciação acerca da utilidade das provas oferecidas, deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade **relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer, socorrendo-se, designadamente, da produção da prova testemunhal.**

A divergência quanto à consideração da possibilidade legal de realizar ou ordenar oficiosamente as diligências (incluindo a realização de prova testemunhal) consideradas úteis ao conhecimento da verdade dos factos substanciadores da prova dos requisitos da dispensa de prestação de garantia assenta, pois, na circunstância de esses factos terem sido ou não alegados pelo requerente: o acórdão recorrido afasta aquela possibilidade se o requerente não alegou aqueles factos (nem em sede de reclamação para o OEF, nem em sede de reclamação para o Tribunal) e no acórdão fundamento essa alegação está presuposta e nem sequer foi questionada. Ou seja, a diferente solução de direito a que chegam os arestos em confronto, assenta numa também concreta e diferente factualidade que subjaz a tais arestos e não numa divergência na aplicação do direito, nomeadamente, quanto à admissibilidade ou inadmissibilidade da prova testemunhal oferecida em sede da reclamação (sendo que, eventual erro de julgamento de facto ou de direito quanto a tal juízo — isto é, se foram ou não alegados os ditos factos integradores dos requisitos da dispensa de garantia — se afasta já do âmbito do presente recurso.

Em suma, não pode concluir-se que entre o acórdão recorrido e o acórdão do TCA Norte indicado como acórdão fundamento do presente recurso, se perfilharam soluções opostas para a mesma questão e que, por isso, se verifique a invocada oposição de acórdãos.

Sendo certo, de todo o modo, que apenas seria relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas e que tal oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos [não bastando, sequer, a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta <sup>(2)</sup>].

Não estão, portanto, reunidos os pressupostos da oposição de acórdãos que é invocada pelo recorrente, pelo que o recurso deve considerar-se findo, atento o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

#### DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 13 de Novembro de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão*.

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

Cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284º).

(2) Cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, p. 424; bem como, os acs. do Plenário do STA, de 15/11/2006, rec. n.º 387/05, e os acs. do Pleno desta Secção do STA, de 15/9/2010, recs. n.ºs. 344/2009 e 881/2009.

## Acórdão de 13 de novembro de 2013.

### Assunto:

*Oposição de acórdãos. Requisitos.*

### Sumário:

- I — Para que se possa considerar existir oposição de acórdãos, para efeitos do disposto no artº 284º do CPPT, necessário é que tenha havido apreciação expressa da mesma questão (ou questões) em ambos os acórdãos em confronto e que se tenha decidido em sentido diverso.*
- II — Deste modo, não existe contradição, se no acórdão recorrido se entendeu que não havia ocorrido a prescrição ao abrigo da nova lei, porque se mantinha a interrupção que já vinha da lei anterior - tendo-se apreciado expressamente essa questão -, enquanto no acórdão fundamento se entendeu que, sendo aplicável a nova lei, decorrido o prazo nesta previsto, contado a partir da sua entrada em vigor e na ausência de causas de interrupção ou suspensão verificadas já nesta vigência, a prescrição consumou-se.*

Processo n.º 1158/13-50.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

**I.** A....., com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão do TCA Sul, de 04.12.2012 (fls. 594/617) com fundamento em oposição com acórdão proferido por este STA em 12.04.2012 no Processo n.º 0115/12.

II. Admitido o recurso por despacho de fls. 629, o recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos (v. fls. 634/638).

III. Por despacho do relator de fls. 665 foi reconhecida a oposição entre os acórdãos, tendo, seguidamente, sido produzidas pelo recorrente as alegações ao abrigo do n.º 5 do artº 285º do CPPT (v. fls. 677/678), nas quais concluiu:

1ª). Os acórdãos em confronto versam a mesma questão de direito;

2ª). A situação de facto de ambos os acórdãos é substancial e flagrantemente idêntica, subsumíveis ao mesmo regime legal;

3ª). Não houve alteração substancial na regulamentação jurídica que possa influir na solução jurídica.

4ª) Foram perfilhadas, nos dois arestos, soluções opostas em decisões expressas;

5ª) O acórdão recorrido não acolheu o entendimento de que o processo de falência não suspende o prazo de prescrição e de que a declaração de falência apenas determina a sustação das execuções que devam ser apensadas à falência para ai correrem normalmente;

6ª). Também não atendeu que a lei não prevê a suspensão da execução em virtude da declaração de falência, podendo a Fazenda Pública, quer antes, quer durante o processo de falência, ter feito operas a reversão contra o recorrente;

7ª). Na execução que deu origem aos presentes autos, o prazo de prescrição interrompeu-se em 05/03/1993, com a instauração da mesma, de acordo com o disposto no art.º 34º, n.º 3, do C.P.T., que então se encontrava em vigor;

8ª). Interrupção essa que implicou a destruição de todo o prazo até aí decorrido;

9ª) Não vem provada qualquer paragem no processo até à data da entrada em vigor da Lei 17/2000, de 8 de agosto a qual vigorou a partir de 04/02/2001;

10ª) Sendo de considerar que não tinha ainda decorrido qualquer período do prazo da lei velha (Lei 28/84, de 14 de agosto);

11ª) Sendo de aplicar ao caso o prazo da lei nova, ou seja, o prazo de cinco anos, previsto na Lei 17/2000 de 8 de agosto, contado a partir do início da sua vigência (04/02/2001);

12ª) No período de contagem do prazo de prescrição de cinco anos, computado a partir de 04/02/2001, não vem dada com assente a ocorrência de qualquer outra diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (art.º 63.º, n.º 3, da Lei 17/2000);

13ª) E, assim, como o fez a decisão da 1ª. instância a prescrição das dívidas exquendas.

Pelo exposto e com o indispensável suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros,

Deve ser dado provimento ao presente recurso, concluindo-se pela oposição de julgados e, a final, decidir-se, como no acórdão fundamento, que se encontram prescritas as dívidas exequendas.

Assim decidindo, será feita JUSTIÇA!

IV. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 692/693, no qual defende a inexistência de oposição entre os acórdãos, uma vez que no acórdão fundamento não foi expressamente apreciada a questão da eficácia da causa interruptiva da prescrição verificada na vigência da lei antiga aplicável - instauração da execução fiscal - após o início de vigência da lei nova.

V. Colhidos os vistos legais, cumpre agora decidir.

VI. Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no atual artigo 641º, n.º 5, do Código de Processo Civil (anterior artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 - Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;  
 - de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha - Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

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

Vejamos então se, no caso dos autos, se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados.

**VI.** Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

A) No acórdão recorrido:

1º). Entre 05/03/1993 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1279199301000535 contra a sociedade comercial “D....., SA.”, e a ele posteriormente apensos outros igualmente instaurados em data subsequente, todos por dívidas de contribuições à Segurança Social relativas a meses diversos dos anos de 1992 a 1994.

2º). A sociedade executada foi citada para a execução em 10/03/1994.

3º). Na sequência da pendência do processo que correu termos no Tribunal Judicial de Seia como autos de recuperação de empresa e de falência da sociedade devedora, com o n.º 136/00, foram os autos de execução fiscal avocados ao mesmo, o que sucedeu em 08/05/2001.

4º). A falência da sociedade foi decretada em 03/05/2001.

5º). O processo de falência não esteve parado ininterruptamente por mais de um ano desde 05/02/2001 até 01/01/2003.

6º). Em 02/06/2005 foram os autos de execução devolvidos ao serviço de finanças depois de decorridas todas as vicissitudes processuais do processo de falência sem que os créditos em questão fossem satisfeitos na totalidade.

7º). Apurados os responsáveis subsidiários, entre os quais se encontrava o oponente foi elaborado parecer pelos serviços que concluiu pela não ocorrência do prazo de prescrição da dívida exequenda.

8º). Os autos foram preparados para reversão com a notificação do oponente para exercício do direito de audição em data não apurada.

9º). Confirmando-se a imputação da dívida ao oponente foi proferido despacho de reversão em 27/12/2007.

10º). O oponente foi citado para a execução em 03/01/2008.

11º). O oponente apresentou a petição inicial que originou o presente processo judicial em 30/01/2008.

B) No acórdão fundamento:

Entre 15/10/1993 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1279-93/100631.2 contra a sociedade comercial “C....., Lda” por dívida de contribuições à Segurança Social relativa a meses diversos dos anos de 1985, 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993.

A sociedade executada foi citada para a execução em 19/10/1993 “na pessoa do seu representante B.....”. Subsequentemente foram efetuadas penhoras.

Em 12/10/1994 a devedora apresenta pedido para efetuar o pagamento da quantia exequenda em prestações, o qual foi indeferido em 04/07/1995.

Na sequência da pendência do processo que correu termos no Tribunal Judicial de Seia como autos de recuperação de empresa e de falência da sociedade devedora, com o n.º 1/95, foram os autos de execução fiscal avocados ao mesmo, o que sucedeu em 20/03/1995.

A falência da sociedade foi decretada em 22/10/1999.

Somente em 16/12/2004 foram os autos de execução devolvidos ao serviço de finanças depois de decorridas todas as vicissitudes processuais do processo de falência sem que os créditos em questão fossem satisfeitos na totalidade. Apurados os responsáveis subsidiários, entre os quais se encontrava o oponente foi elaborado parecer pelos serviços que concluiu pela não ocorrência do prazo de prescrição da dívida exequenda.

Os autos foram preparados para reversão com a notificação do oponente para exercício do direito de audição em data não apurada.

Confirmando-se a imputação da dívida ao oponente foi proferido despacho de reversão em 13/09/2007.

O oponente foi citado para a execução em 17/09/2007.

O oponente apresentou a petição inicial que originou o presente processo judicial em 15/10/2007.

Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados no teor dos documentos constantes dos autos os quais não foram impugnados, tendo aliás servido de base nos articulados.

**VII.** No acórdão recorrido para além do mais, em sede de fundamentação jurídica da decisão, ficou escrito o seguinte:

“Na decisão recorrida, depois de se considerar a relevância da Lei n.º 17/2000, desde a data da sua entrada em vigor, isto é, 08.03.2001, foi entendido que para os efeitos mencionados regista-se unicamente, e com segurança que o oponente foi citado em 03.01.2008, inexistindo outras diligências anteriores suscetíveis de considerar produtoras de tais efeitos, o que significa que por aplicação do regime apontado, tem de concluir-se que decorreram efetivamente os 5 anos desde a entrada em vigor da lei em apreço.

Além disso, ponderou-se que “quanto a uma eventual suspensão da execução relativamente à executada originária, por via do processo da falência, tal não se encontra expressamente previsto na lei e acresce que o órgão de execução não estava impedido de proceder à reversão, quer antes da avocação, quer durante.

*Daí que se imponha a procedência da oposição por prescrição da totalidade das dívidas tributárias exigidas na execução, por se haverem completado cinco anos de prescrição sobre cada um dos períodos que constituem o fundamento da quantia exequenda, contabilizado desde a data em vigor desta nova lei e prazo de prescrição”.*

E mais adiante: “... o que se aproveita da Lei 17/2000 é, no caso vertente, apenas o prazo e não as novas causas interruptivas que veio introduzir, pois que esta lei não tem aplicação retroativa e não pode eliminar os efeitos interruptivos e os efeitos jurídicos já produzidos à luz da legislação anterior, designadamente provocada pela instauração da execução e a cessação desse efeito interruptivo por força do artº 34º, n.º 3 do CPT.

Assim, e embora face ao disposto no artº 63º, n.º 2 da Lei n.º 17/2000, a prescrição tenha passado a interromper-se “por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou cobrança da dívida”, ou seja, a simples instauração da execução tenha deixado de interromper a prescrição, o certo é que esta nova Lei não pode afetar os efeitos de atos interruptivos praticados na vigência do CPT, não podendo, por isso, no caso vertente, eliminar o efeito interruptivo que a lei anterior atribui à instauração da execução nem eliminar a cessação desse efeito interruptivo por força da paragem da execução por mais de um ano e que determinou o reinício da prescrição.

... Nesta sequência, interrompida a prescrição, com a instauração da execução, o prazo de prescrição só volta a correr se o processo estiver parado durante mais de um ano por fato não imputável ao contribuinte, somando-se, nesse caso, o tempo decorrido após o ano de paragem ao que decorreu desde o início do prazo até à autuação da execução.

E concluiu-se que, não tendo o processo estado parado por mais de um ano por motivo não imputável ao executado o prazo de prescrição de 5 anos da nova Lei não podia ser contado da data da entrada em vigor desta, mas apenas da data em que tivesse eventualmente cessado o referido efeito interruptivo, o que no caso dos autos não ocorreu, porque o processo de falência não esteve parado ininterruptamente desde 05/02/2001 até 01/01/2003,

**VIII.** Por sua vez, no acórdão fundamento, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Tomando as contribuições mais antigas, do ano de 1985, o prazo de prescrição de 10 anos do art. 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 de agosto, iniciou-se, de acordo com o disposto no art. 27.º do CPCI, em vigor à data, em 1 de janeiro de 1986.

Interrompeu-se em 15 de outubro de 1993, com a instauração da execução fiscal, nos termos do disposto no art.º 34.º, n.º 3, do CPT, em vigor nessa data. Interrupção que tem como efeito, nos termos do disposto no art. 326.º, n.º 1, do CC, a inutilização de todo o prazo decorrido até esse momento.

É certo que a paragem do processo por período superior a um ano por motivo não imputável ao contribuinte teria como efeito a degradação desse efeito interruptivo em efeito suspensivo, mas, porque não foi dada como provada qualquer paragem do processo, quando em 4 de fevereiro de 2001 entrou em vigor a lei nova, é de considerar ainda não tinha decorrido qualquer período do prazo de dez anos fixado pela lei velha – a Lei n.º 28/84, de 14 de agosto –, nem sequer se tinha iniciado o novo prazo, o que só sucederia com o trânsito em julgado da decisão que pusesse termo ao processo de execução fiscal (cfr. art. 327.º, n.º 1, do CC).

O que, de acordo com o disposto no art. 297.º, n.º 1, do CC, nos leva à conclusão de que é de aplicar o prazo da lei nova, isto é, o prazo de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto, contado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, que vimos já ser 4 de fevereiro de 2001.

E mais adiante: “Determinado que ficou que o prazo aplicável é de o de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000 e contado a partir de 4 de fevereiro de 2001, resta agora verificar da ocorrência de factos suscetíveis de influir na contagem desse prazo.

... Quanto à suspensão da prescrição determinada pela avocação do processo de execução ao processo de falência, note-se que a remessa da execução fiscal ao processo de falência para apensa-

ção não impede o decurso do prazo prescricional. A declaração de falência só determina a sustação das execuções que devam ser apensadas à falência para aí correrem seus termos como reclamação desses créditos exequendos (cfr. art. 154.º, n.º 3, do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (*CPEREF*)), mas não suspende o prazo de prescrição. Só no processo de recuperação de empresas é que não corre o prazo da prescrição enquanto as execuções se mantiverem apensadas a tal processo.

... Assim, e porque, no período de contagem do prazo de prescrição de cinco anos aqui aplicável, contado a partir da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto, não vem dada como assente a ocorrência de qualquer outra de qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida (cfr. art. 63.º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000), temos que concluir, com a sentença recorrida, pela prescrição das dívidas exequendas.

O recurso não pode, pois, ser provido.”

**IX.** Do que ficou transcrito resulta que, no acórdão recorrido se apreciou expressamente a questão, e se decidiu, que, estando interrompido o prazo de prescrição por força da lei antiga, o prazo contado de acordo com a nova não pode ter lugar, salvo se ocorrer a cessação desse efeito interruptivo, contando-se o prazo a partir da data em que este cessou.

Já no acórdão fundamento se decidiu - sem se apreciar expressamente a questão da eficácia do efeito interruptivo da lei antiga - que o novo prazo se conta a partir da entrada em vigor da lei nova (sendo esta a aplicável, como o era também no acórdão recorrido), ocorrendo a prescrição no prazo assim contado se não ocorrerem fatos interruptivos ou suspensivos na vigência da nova lei que a impeçam.

Temos então que, aparentemente, existe contradição em ambas as decisões.

No entanto, pelo que acima se disse e como salienta o M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> no parecer acima citado, porque o acórdão fundamento se limitou a aplicar a lei sem apreciar expressamente a questão da eficácia da causa interruptiva da prescrição verificada na vigência da lei antiga aplicável - instauração da execução fiscal - após o início de vigência da lei nova, não pode considerar-se verificada a oposição entre os acórdãos.

Deste modo e seguindo jurisprudência uniforme nesta matéria, considera-se inexistir oposição de acórdãos, julgando-se findo o recurso ao abrigo do disposto no art.º 284º, n.º 5 do CPPT.

**IX.** Nestes termos e pelo exposto, por inexistência de oposição entre os acórdãos em causa nos autos, julga-se findo o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 13 de novembro de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

### Acórdão de 13 de Novembro de 2013.

Processo n.º 1271/12-50.

Recorrente: Instituto da Segurança Social, I. P.

Recorrido: A..., S. A.

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

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

1. O Instituto da Segurança Social, IP., recorrente nos autos, notificado do acórdão nestes proferido em 18/9/2013 (fls. 199 a 218), vem arguir nulidades do mesmo, nos termos conjugados do disposto no art. 125º n.º 1 do CPPT e do art. 668º, n.º 1, alínea d) - segmento final - e n.º 4, do CPC, alegando que o Tribunal conheceu de questões de que não podia tomar conhecimento, bem como a nulidade processual decorrente da violação do art. 3º/3 do CPC.

2. Alega, em síntese, o seguinte:

**A) Da nulidade do acórdão do Pleno do STA**

— Verifica-se uma causa de nulidade do acórdão para os efeitos da alínea d) do n.º 1 do art. 668º - segmento final do CPC -, ao ter-se aplicado o art. 24º do CPPT à solução a encontrar in casu, isto é, quanto à divergência interpretativa objecto do recurso por oposição de acórdãos, quando o que estava em questão era precisamente dirimir a interpretação do artigo 37º, n.º 1 do CPPT, a par dos artigos 146º do CPPT e 104º, n.º 1 do CPTA.

— É o próprio tribunal que na página 12 enuncia o fundo da questão a dirimir:

... *“Importa, portanto, conhecer de fundo, ou seja, apreciar se em processo de execução fiscal, e após o acto de citação, pode ser requerida certidão de elementos identificadores do acto de liquidação e dos actos que o antecederam, tal como foi dado à execução, e se têm aí aplicação os arts. 37 n.º 1 e 146º do CPPT e 104º, n.º 1 do CPTA (...)”*

— E na mesma senda, pode ainda ler-se a páginas 13 do mencionado aresto agora arguido de nulidade..... *“A divergência interpretativa surge porque o acórdão recorrido considera que, no caso vertente, «não está em causa a perfeição de um acto de citação de um responsável subsidiário, mas a questão da possibilidade legal de o devedor que consta do título executivo (devedor originário) pedir à entidade administrativa exequente os elementos relativos aos actos de liquidação donde emergem as dívidas exequendas por, alegadamente, não ter conhecimento dessas liquidações, dos seus fundamentos de facto e de direito, e da sua notificação», ao passo que no acórdão fundamento essa distinção acaba por não ser relevada, dele parecendo resultar, por isso, que o mesmo em caso de citação na execução de responsável originário, este, só pelo facto de ter sido citado para o processo de execução, logo fica impedido de se socorrer do disposto no art. 37º do CPPT requerer à entidade administrativa exequente quaisquer daqueles elementos, por tudo afinal se consubstanciar em «deficiências da comunicação dos elementos relativos aquele acto, a incluir na citação» e que «se repercutem no exercício de direitos a exercer no processo de execução fiscal» fundando, por isso, «a conclusão de que aquelas deficiências implicam a nulidade da citação, na medida em que a falta cometida prejudica indubitavelmente, a defesa do citado (art. 198º, n.º 4 do Código de Processo Civil).»*

— Como se constata de forma clara, o tribunal não considera que faça parte do objecto do recurso por oposição de acórdãos dirimir a interpretação do art. 24º do CPPT. No entanto, acaba por entrar nessa questão de direito. Aliás, nas alegações e conclusões de recurso do ISS, I.P., tal preceito nem sequer foi alegado. E tudo isto quando é unânime na jurisprudência o entendimento de que o objecto do recurso afere-se do conteúdo das conclusões de alegação formuladas pela recorrente (arts. 684º, n.º 3 e 685º-A n.º 1 do CPC): isso significa que a sua apreciação deve centrar-se na questão de direito nele sintetizada.

— Os arestos por oposição de acórdãos, enquanto definidores do direito aplicáveis a facticidade semelhante, enquanto tirados pela Secção de Contencioso Tributário do STA, visam de alguma forma uniformizar o direito aplicável; e são essas normas concretas que precisam de ser aplicadas à facticidade subjacente, ao acórdão fundamento e ao acórdão recorrido, e não outras que nem sequer estavam em apreciação e debate. Se isso fosse permitido, seria possível elaborar acórdãos pelo Pleno em sede de oposição de acórdãos que surpreenderiam não só as partes, como a comunidade jurídica em geral, violando o objeto do recurso e o processo equitativo, justo, uma vez que nesse caso não se alcança a justiça no caso concreto.

Por isso, salvo melhor opinião e o devido respeito, não faz sentido, sermos muito rigorosos na interpretação e aplicação dos pressupostos do recurso por oposição de acórdãos, ou seja, quanto à sua admissibilidade, para depois termos uma decisão judicial que abre a porta que havia fechado no que concerne àquele objecto, permitindo por essa via a apreciação e discussão de questões jurídicas bem diferenciadas.

— Sendo certo que o objecto do recurso se acha delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, nos termos dos arts. 660º, n.º 2, e 685º-A n.º 1, ambos do Código de Processo Civil, aplicáveis por remissão normativa do artigo 2º e) do CPPT.

De facto, é preciso ter em conta que as conclusões das alegações do recurso definem, como é sabido, o respectivo objecto e conseqüente área de intervenção do Tribunal ad quem, ressaltando-se as questões que, sendo de conhecimento oficioso, encontrem nos autos os elementos necessários à sua integração (cf. artigo 685º-A do CPC, e artigo 282º do CPPT; e v. António Abrantes Geraldês, Recursos em Processo Civil, Novo Regime, 2ª Ed. Revista e Atualizada, 2008, p. 91, José Lebre de Freitas e Armindo Ribeiro Mendes, Código do Processo Civil anotado, Vol. 3.º, Tomo 1, 2ª Ed., Coimbra, 2008, p. 41).

— Por outro lado, necessário é não perder de vista, como a jurisprudência sempre afirma, que, tal como é preconizado por Castro Mendes, o recurso traduz-se num “pedido de reponderação sobre certa decisão judicial, apresentada a um órgão judiciariamente superior ou por razões especiais que a lei permite fazer valer” (Direito Processual Civil III, AAFDL, 1987, p. 8). Como observa Armindo Ribeiro Mendes, o objecto do recurso é fundamentalmente a decisão impugnada ou recorrida e não a questão ou litígio sobre que recaiu a decisão impugnada (cf. Recursos em Processo Civil, 2ª ed., Lex, 1994, p. 175). É que, face ao estatuído no art. 685º-A, n.º 1, do CPC, o âmbito e o objecto do recurso são fixados pelas conclusões formuladas na respectiva alegação, apenas se impondo ao Tribunal ad quem conhecer da decisão recorrida e dos vícios, de forma ou de fundo, que lhe são imputados (ressalvadas, como já se disse, questões de conhecimento oficioso).

— Neste ponto, tem especial interesse no caso dos autos o disposto no já citado artigo 685º-A, n.º 1, do CPC que dispõe que: “O recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual conclui, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão.”

Ora, de acordo com o que vem consignado nas conclusões do recurso jurisdicional (compulsado, também, todo o corpo alegatório como anteriormente já se afirmou) verifica-se que o Recorrente Instituto da Segurança Social, I.P., nelas não imputa ao artigo 24º do CPPT, quaisquer dúvidas ou questões interpretativas face aos acórdãos fundamento e recorrido. As questões reportadas nas conclusões de recurso por oposição de acórdãos não abordam a temática do artigo 24º do CPPT. Daí verificar-se, claramente, a arguida nulidade do Acórdão do Pleno.

### **B) Da nulidade processual resultante da violação do artigo 3º/3 do CPC**

Por outro lado, ocorre também uma nulidade processual (não do Acórdão naturalmente) que resulta da violação do objecto do recurso; referimo-nos em concreto à decisão surpresa proibida pelo artigo 3º/3 do CPC.

Com efeito, a redacção do artigo 3º/3 do CPC, consagrou o princípio da proibição das decisões surpresa, o que implica que deva sempre ser facultada às partes a oportunidade de se pronunciarem sobre qualquer questão que as possa afectar (no caso, o objecto do processo) e de que ainda não tenham tido a possibilidade de o ter feito, designadamente no que respeita a uma ampliação do objecto do processo não comunicada. E, como vimos, no acórdão do pleno aplicou-se o artigo 24º do CPPT, fora do objecto do processo traçado no mesmo aresto pelo próprio STA.

Na verdade, a razão de ser do princípio da proibição das decisões-surpresa, consagrado no artigo 3º/3 do CPC, consubstancia-se, no que às questões de direito diz respeito, na interdição das decisões baseadas em fundamento que não tenha sido previamente considerado pelas partes. O que importa é que os termos da decisão, rectius os seus fundamentos, estejam ínsitos ou relacionados com o pedido formulado e se situem dentro do geral e abstratamente permitido pela lei e que de antemão possa e deva ser conhecido ou perspectivado como sendo possível. O que não ocorre no caso, desde logo porque a decisão coloca a discussão jurídica num módulo ou plano diferente daquele que o recorrente ISS, I.P., o havia feito.

Efectivamente, o plano de apreciação e discussão estava fechado no artigo 37º, n.º 1 do CPPT, e o tribunal “saltou” para um normativo que não está sujeito ao mesmo campo de aplicação, simplesmente porque os pressupostos que conduzem à passagem de uma certidão moldada neste último preceito legal, nada tem que ver com o artigo 24º do CPPT.

Porquê? Porque estamos em crer que a decisão coloca a discussão jurídica num módulo ou plano diferente daquele que o recorrente ISS, I.P., o havia feito, o plano de apreciação e discussão estava fechado no artigo 37º, n.º 1 do CPPT, e o tribunal “saltou” para um normativo que não está sujeito ao mesmo campo de aplicação. Inegavelmente, os pressupostos que conduzem à passagem de uma certidão moldada neste último preceito legal, nada tem que ver com o artigo 24º do CPPT.

Nos termos do preceituado no artigo 3º/3 do CPC, o “juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido possibilidade de sobre ele elas se pronunciarem”.

— No caso, a sobredita nulidade processual influenciou o exame e decisão da causa com desrespeito pelo princípio do contraditório, o que nos conduz perante um vício processual e não um vício intrínseco da sentença.

— E a arguição de tal tipo de nulidade está em tempo, dado que o prazo legal de 10 dias (cf. art. 150º, n.º 1, do CPC) para a arguir se conta a partir da data da notificação do acórdão do Pleno em questão.

### **C) Suscitação da inconstitucionalidade da interpretação das normas aplicadas no acórdão do Pleno, com respeito ao objecto do recurso**

— Caso não sejam supridas as nulidades supra arguidas, suscitam-se ainda as seguintes inconstitucionalidades resultantes do seu não suprimimento:

1) Ao ter-se aplicado o art. 24º do CPPT à solução a encontrar in casu, ou seja, quanto à divergência interpretativa objecto do recurso por oposição de acórdãos, quando o que estava em questão era precisamente dirimir a interpretação dos artigos 37º, n.º 1 e 146º do CPPT, a par do artigo 104º, n.º 1 do CPTA –, é feita uma interpretação inconstitucional dos artigos 660º, n.º 2, 664º, e 685º-A n.º 1, todos do CPC, já que o tribunal pronunciou-se sobre questão de direito de que não podia tomar conhecimento em virtude de ser diferente daquela que fazia parte integrante do conteúdo das conclusões de alegação formuladas pelo recorrente e do objecto definido na própria decisão.

Na verdade, e como vimos, o STA, ao ter apreciado a aplicação ao caso concreto do art. 24º do CPPT, que tem conhecimento de um campo de aplicação totalmente diferente do artigo 37º do CPPT, conduzindo a que, mesmo sopesando ao artigo 664º do CPC, esteja violado o princípio da tutela jurisdicional efetiva plasmado no artigo 20º, n.º 4 – segmento final, uma vez que é atingida a equidade da decisão por não ser feita a justiça devida sempre que é extrapolado aquele objecto, primacialmente num aresto que tem uma natureza equivalente à uniformização de jurisprudência;

Tendo sido atingido o “thema decidendum” materializado justamente na seguinte apreciação: a certidão requerida por via da intimação deve ou não ser passada pela entidade administrativa por ser aplicável ao caso o artigo 37º, n.º 1 do CPPT, a par dos artigos 146º do CPPT e 104º, n.º 1 do CPTA?,



o que o Pleno do STA foi chamado a produzir foi, não um ato de vontade, mas uma declaração da solução do caso concreto, não sendo por essa razão possível à luz do segmento final do art. 20º n.º 4 da Constituição, disparidades na ordem do conhecimento do objeto do recurso, sob pena de ficar ferido o processo equitativo, pelo que se verifica a invocada inconstitucionalidade;

2) Para além da mencionada nulidade há ainda a registar a também arguida nulidade processual traduzida na violação do artigo 3º/3 do CPC, por a violação do objeto do recurso ocorrida no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, ter conduzido a uma decisão – surpresa, nulidade essa que consubstancia uma interpretação inconstitucional do artigo 20º, n.º 1 da CRP, atingindo o direito ao contraditório ínsito no direito de acesso aos tribunais, porque mesmo atendendo ao artigo 664º do CPC, coloca a discussão jurídica num módulo ou plano diferente daquele em que a parte o havia feito, e altera o “centro de gravidade” da discussão jurídica se interpretado no sentido de que no seio de uma decisão judicial por oposição de acórdãos é possível ao tribunal apreciar outra questão de direito com ferimento do seu objeto, não sendo caso de conhecimento oficioso, e com violação do direito ao contraditório;

Sendo que, por outro lado, o art. 664º do CPC, não pode ser interpretado constitucionalmente no sentido de permitir ao juiz de forma totalmente livre e sem limites, discricionariamente até, não ficar sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito no seio de um recurso por oposição de acórdãos, que visa justamente dirimir a interpretação e aplicação de questões de direito bem identificadas e referidas como objeto do recurso no próprio Acórdão do Pleno, se essa atividade judicial ferir (como é o caso) o conteúdo essencial da oposição e das conclusões de alegação formuladas pelo recorrente (artigos 660º, n.º 2 e 685º-A n.º 1), por ter abordado questões jurídicas que lhe estavam vedadas, decorrendo de tal interpretação uma violação clara do processo equitativo previsto no segmento final do artigo 20º, n.º 4 da CRP, atento o facto de que as questões a resolver passariam a ser outras que não as contempladas no recurso, desfigurando aquela impugnação recursória, o seu sentido e razão de identidade, dando-lhe uma amplitude decisória que as partes não previram e as surpreende, para além de não ser esse o fundamento e a mens legislatoris com a previsão normativa do artigo 284º do CPPT;

É que, face ao estatuído no art. 685º-A, n.º 1, do CPC, o âmbito e o objeto do recurso são fixados pelas conclusões formuladas na respetiva alegação, apenas se impondo ao Tribunal ad quem conhecer da decisão recorrida e dos vícios, de forma ou de fundo, que lhe são imputados (ressalvadas, como já se disse, questões de conhecimento oficioso);

Pelas razões aduzidas a recorrente invoca, assim, uma interpretação inconstitucional dos arts. 660º, n.º 2, 664º, e 685º-A n.º 1, todos do CPC, levada a efeito no acórdão do Pleno, por violação dos artigos 20º, n.ºs. 1 e 4 da Constituição da República Portuguesa.

3. A recorrida A....., S.A., nada disse.

4. Com dispensa de vistos, o processo vem à conferência.

5. Apreciando

Prevista no art. 125º do CPPT e na alínea d) do n.º 1 do art. 615º do CPC (na redacção actual), a nulidade da sentença por excesso de pronúncia relaciona-se (tal como a decorrente de omissão de pronúncia) com o disposto no n.º 2 do art. 608º e com o n.º 1 do art. 609º, ambos do mesmo CPC.

Ali se estabelece, com efeito, que, por um lado, o juiz nem pode ocupar-se senão de questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras, nem pode condenar em quantidade superior ou em objecto diverso do que se pedir e, por outro lado, o juiz deve, igualmente, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

De salientar, ainda, que o conceito de «questões» não se confunde com o de «argumentos» ou «razões» aduzidos pelas partes em prol da pretendida procedência das questões a apreciar («Para se estar perante uma questão é necessário que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou jurídica sobre que existem divergências, formulado com base em alegadas razões de facto ou de direito»). (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, volume II, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp. 362 e ss., anotação 10 ao art. 125º. Cfr., também, entre muitos outros, o acórdão do STA, de 29/4/2008, proc. n.º 18150, in AP-DR, de 30/11/2010, p. 1311.) Ou seja, o juiz deve, sob pena de nulidade da sentença (por omissão de pronúncia), conhecer de todos os pedidos deduzidos, todas as causas de pedir e excepções invocadas e todas as excepções de que oficiosamente lhe cabe conhecer e cujo conhecimento não esteja prejudicado pelo anterior conhecimento de outra questão (e sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras - n.º 2 do art. 608º do CPC), mas já não constituindo nulidade a omissão de considerar linhas de fundamentação jurídica, diferentes das da sentença, que as partes hajam invocado. (Cfr. Lebre de Freitas, Montalvão Machado e Rui Pinto, Código de Processo Civil Anotado, Vol. 2º, Coimbra Editora, 2001, pag. 670).

5.1. Ora, relativamente à alegada nulidade do acórdão por excesso de pronúncia, diz o recorrente que ela ocorre por se ter aplicado o art. 24º do CPPT à solução a encontrar no caso, isto é, quanto à

divergência interpretativa objecto do recurso por oposição de acórdãos, quando o que estava em questão era precisamente dirimir a interpretação do art. 37º n.º 1 do CPPT, a par dos arts. 146º do CPPT e 104º n.º 1 do CPTA, sendo que é até o próprio Tribunal que enuncia que a questão a dirimir é a de apreciar se em processo de execução fiscal, e após o acto de citação, pode ser requerida certidão de elementos identificadores do acto de liquidação e dos actos que o antecederam, tal como foi dado à execução, e se têm aí aplicação os arts. 37º n.º 1 e 146º do CPPT e 104º, n.º 1 do CPTA.

Ou seja, o tribunal não considera que faça parte do objecto do recurso por oposição de acórdãos dirimir a interpretação do art. 24º do CPPT, mas, no entanto, acaba por entrar nessa questão de direito, sendo certo que nas alegações e conclusões de recurso do ISS, I.P., tal preceito nem sequer foi alegado, nem esta entidade imputa àquele normativo quaisquer dúvidas ou questões interpretativas face aos acórdãos fundamento e recorrido: as questões reportadas nas conclusões de recurso por oposição de acórdãos não abordam a temática do art. 24º do CPPT, daí verificar-se, claramente, a arguida nulidade do acórdão do Pleno.

5.2. O recorrente carece, porém, de razão legal.

Com efeito, lendo o acórdão do Pleno a que ora se imputa a nulidade, constata-se que a referência ao art. 24º do CPPT é feita apenas como reforço de argumentação da dita questão de fundo enunciada e não a título de outra qualquer questão que haja sido suscitada no recurso e deva ser conhecida como tal.

Aliás, tal referência (ao regime do art. 24º do CPPT) constava já do próprio acórdão recorrido (da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 19/12/2012) pois que, por um lado, a sentença da 1ª instância também já especificara na alínea c) do respectivo Probatório, que a A....., S.A., requirera, invocando o disposto nos arts. 24º, n.º 2, 36º, n.ºs. 1 e 2 e 37º, n.º 2, do CPPT, a passagem de uma determinada certidão e pois que, por outro lado, o acórdão recorrido, em sede de argumentação, igualmente já aduzira que o direito à informação dos administrados, consagrado no art. 268º, n.ºs 1 e 2 da CRP, assume natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados, direito esse que engloba um número alargado de direitos “instrumentais”, nomeadamente a consulta do processo, a transcrição de documentos e a passagem de certidões, sendo neste contexto que se integram as disposições legais contidas no art. 104º, n.º 1, do CPTA, nos arts. 61º e 62º do CPA, a que correspondem, no âmbito do direito tributário, as normas contidas nos arts. 59º e 67º da LGT, e no art. 24º do CPPT.

Ora, o acórdão do Pleno limita-se a, também com uma vertente argumentativa:

**a)** Confirmar aquela fundamentação do acórdão recorrido, nestes termos: *«Na verdade, como bem salienta o acórdão recorrido, o art. 268º da CRP prevê o direito à informação dos administrados, o qual assume natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados, sendo que tal direito, da forma ampla como está consagrado, engloba um número alargado de direitos “instrumentais”, nomeadamente a consulta do processo, a transcrição de documentos e a passagem de certidões, estando intimamente ligado com o direito de participação em procedimentos administrativos e tributários, sendo neste contexto legal que se insere a regra constante do n.º 1 do art. 104º do CPTA, onde se consagra o meio processual adequado a obter a satisfação, pela via judicial, do direito à informação procedimental tutelado na lei (arts. 61º e 62º do CPA e, no âmbito tributário, os arts. 59º e 67º da LGT, bem como o art. 24º do CPPT, segundo o qual «As certidões de actos e termos do procedimento tributário, bem como de actos e termos judiciais, serão obrigatoriamente passadas mediante a apresentação de pedido escrito ou oral, no prazo de 10 dias») pelo que, decorrido esse prazo de 10 dias sem que tenha sido passada a certidão, assiste ao contribuinte a possibilidade de deduzir pedido de intimação nos termos do art. 104º do CPTA, aplicável por força do art. 146º, n.º 1 do CPPT.»*

**b)** Afastar a argumentação (plasmada na Conclusão 13ª) de que a solução jurídica constante do acórdão recorrido transformaria o meio processual acessório e urgente da intimação para passagem de certidão em meio principal, inundando a administração pública de requerimentos e os tribunais de acções, podendo fazer perigar ou limitar o exercício prático urgente de outros casos prementes à figura da sanação de irregularidades plasmada no artigo 37º, n.º 1 do CPPT. Estando em causa o direito constitucional do contribuinte à informação, a Administração não poderá recusar ou obstar ao exercício desse direito com a invocação de causas desse tipo, mormente com a invocação do excesso de serviço administrativo que aqueles requerimentos lhe provocam ou podem provocar, incumbindo-lhe o dever legal de passar as certidões requeridas – ainda que o contribuinte invoque erradamente o art. 37º do CPPT quando devia ter invocado o art. 24º do CPPT para fundamentar o pedido –, assim obstando à aludida inundação dos tribunais com acções judiciais de intimação para a passagem de certidões.»

Do exposto, resulta claro, portanto, que no acórdão do Pleno não se aprecia nenhuma «questão» (no sentido preconizado nos arts. 125º do CPPT e nos arts. 608º, 609º e 615º do CPC) relativa a qualquer interpretação do art. 24º do CPPT, nomeadamente por, alegadamente, «se ter aplicado o art. 24º do CPPT à solução a encontrar no caso», pelo que, assim sendo, não ocorre a nulidade do acórdão, por excesso de pronúncia.

5.3. E pelas mesmas razões também não ocorrem nem a nulidade processual invocada (violação do art. 3º/3 do CPC), nem as invocadas inconstitucionalidades decorrentes de uma alegada interpretação inconstitucional dos arts. 660º, n.º 2, 664º e 685º-A n.º 1, todos do CPC (por o Tribunal se ter

pronunciado sobre questão de direito de que não podia tomar conhecimento em virtude de ser diferente daquela que fazia parte integrante do conteúdo das conclusões de alegação formuladas pelo recorrente e do objecto definido na própria decisão).

Com efeito, se a referência e a argumentação quanto ao disposto no art. 24º do CPPT não se reconduzem à apreciação de qualquer «questão» autónoma e diversa das demais questões dos autos, então também nenhuma decisão surpresa (proibida pelo art. 3º/3 do CPC) pode invocar-se, nem nenhuma interpretação inconstitucional daqueles normativos pode, nessa base, invocar-se.

Salienta-se, aliás, que não vemos que o acórdão do Pleno (julgando verificada a oposição de acórdãos e confirmando, quanto ao mérito, o acórdão recorrido), pudesse conhecer de qualquer outra questão diversa daquela que precisamente fora apreciada nos acórdãos em confronto.

5.4. Improcedem, portanto, a arguida nulidade (excesso de pronúncia) imputada ao acórdão reclamado, bem como a também alegada nulidade processual (art. 3º n.º 3 do CPC) e as invocadas inconstitucionalidades.

#### DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em indeferir a presente arguição de nulidades.

Custas pelo requerente.

Lisboa, 13 de Novembro de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão*.

### Acórdão de 13 de Novembro de 2013.

#### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.*

#### Sumário:

*Se não se verifica divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos desse recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 284.º do CPPT.*

Processo n.º 1344/13-50.

Recorrente: Director de Finanças do Porto.

Recorrido: A...

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

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

#### RELATÓRIO

1.1. O Director de Finanças do Porto recorre, por oposição de acórdãos, do aresto proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 10/05/2012 (reformado e rectificado pelos acórdãos de 12/07/2012 e de 27/09/2012), que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a qual, por sua vez, julgara procedente o recurso judicial que A..... apresentara, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 89º-A, da LGT, contra a decisão de fixação do seu rendimento tributável do ano de 2006 por avaliação indirecta.

Invoca existência de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido no mesmo Tribunal, em 28/09/2010, no proc. n.º 00212/10.9BEPNF.

1.2. O recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 515-524).

O recorrido A..... contra-alegou sustentando a inexistência dessa invocada oposição. (fls. 532-535).

1.3. Por despacho da Exma. Relatora (fls. 547-548) considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

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

A) Entre o Acórdão Fundamento e o Acórdão Recorrido existe oposição sobre a mesma questão fundamental de direito que consiste em saber se, perante a justificação parcial das manifestações

de fortuna, por parte do contribuinte, a decisão de avaliação encerra manifesto excesso de quantificação, a acarretar a ilegalidade da decisão, ou se, naquela situação, a justificação parcial não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável, que deve ser igual a 50% dos suprimentos, deduzindo-se a este o valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos.

B) Na verdade, o Acórdão Recorrido – que negou provimento ao recurso jurisdicional, interposto pelo Director de Finanças do Porto, mantendo a sentença recorrida – entendeu que “No caso dos autos, tal como se entendeu na sentença recorrida, tendo o Recorrido justificado a proveniência do valor de € 166.889,00 (...), impunha-se que a administração tributária tivesse deduzido tal valor (cuja fonte ficou comprovada) na avaliação do rendimento tributável efectuada àquele. Não tendo a administração tributária efectuado qualquer dedução na avaliação do rendimento tributável do Recorrido a que procedeu, é de concluir pelo manifesto excesso na quantificação, a acarretar a ilegalidade do acto recorrido (que fixou ao Recorrido o rendimento tributável de € 130.751,58), impondo-se, portanto, a sua anulação judicial, (...)”.

C) Como se afirma no Acórdão Recorrido, “(...) a sentença recorrida viria a concluir pela ilegalidade do acto impugnado em virtude do manifesto excesso na quantificação e, conseqüentemente, pela total procedência do recurso, por entender, na esteira do entendimento vertido no Acórdão do STA de 19.05.2010, Processo 0734/09 (...)”, afirmando-se no Acórdão Recorrido que “Este entendimento (...) merece a nossa total concordância.” – ponto 2.2.2., a pág. 24 do mesmo.

D) No último parágrafo da pág. 25 do Acórdão Recorrido afirma-se que “A questão que então se coloca é a de saber se o rendimento tributável (...) deve corresponder ao rendimento padrão obtido por aplicação de 50% ao valor dos suprimentos (50% sobre €261.503,61, que corresponde a € 130.751,58) (...), ou se relevando a justificação (parcial) da manifestação de fortuna, o rendimento tributável deveria ser o que resultasse da aplicação de 50% sobre € 261.503,16 (€130.751,58) – 166.889,00, como entendeu o Tribunal a quo”.

E) A esta questão o Acórdão Recorrido responde que “Ora, ainda que seja de concluir pela legalidade do recurso à avaliação indirecta por parte da administração tributária, tal não significa que a justificação parcial não releve no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS.”, passando a transcrever um excerto do Acórdão do STA, de 19.05.2010, no Processo 0734/09 – pág. 26 – e um excerto Doutrinário, após o que atenta no caso dos autos, extraindo os entendimentos e a conclusão transcritas na alínea A) destas conclusões.

F) Contra o entendimento de que, perante a justificação parcial das manifestações de fortuna, por parte do contribuinte, a decisão de avaliação encerra manifesto excesso de quantificação, a acarretar a ilegalidade dessa decisão, se recorre, pois, salvo o devido respeito e melhor opinião, a tese propugnada no acórdão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, que se apresenta como fundamento do presente recurso de oposição de julgados, o Acórdão proferido no Processo n.º 00212/10.9BEPNF, de 28/10/2010, tendo por base situações fácticas idênticas (porquanto em ambos os casos os contribuintes justificaram parte das manifestações de fortuna, consistentes na realização de suprimentos) e sem que tenha ocorrido qualquer alteração da legislação aplicável, é a que melhor interpreta o art. 89º-A da LGT.

G) A questão controvertida do Acórdão Fundamento – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 28/10/2010, (Pº 00212/10.9BEPN:F -, que releva para “a mesma questão fundamental de direito” sobre a qual existe oposição entre o Acórdão Recorrido e aquele Acórdão (ponto XIII) destas alegações), é a de saber se “a justificação parcial do rendimento que permitiu a manifestação de fortuna, apesar de não assumir relevância para afastar os pressupostos da tributação por método indirecto, releva em sede da fixação do rendimento tributável (cf. o recurso da Fazenda Pública)” – ponto 1.10. do “RELATÓRIO”.

H) No ponto 1.2. do “Relatório” do Acórdão Fundamento pode ler-se que “(...) o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que, julgando, esse recurso parcialmente procedente, decidiu nos seguintes termos: “A) Anula o acto de fixação do rendimento tributável dos ora recorrentes do ano de 2006, a enquadrar na categoria G, do IRS (art. 9.º, n.º 1, alínea d), do CIRS), na parte em que excede o montante de 80.857,69 €, bem como o acto de apuramento da manifestação de fortuna, por realização de suprimentos no ano de 2006, na parte em que excede o valor de 261.715,38€, reduzido para 161.715,38 €, por justificação do rendimento no montante de 100.000,00 €; e B) Mantém o acto que fixa o rendimento tributável dos recorrentes no ano de 2006, a enquadrar na categoria G, do IRS (art. 9.º, n.º 1, alínea d), do CIRS), reduzido no montante de 80.857,69 €, que corresponde a um rendimento padrão de igual valor, apurado por uma manifestação de fortuna, por realização de suprimentos no ano de 2006, corrigida para o valor de 161.715,38 €”.

I) Como se pode ler no ponto 2.2.3., do título “DE FACTO E DE DIREITO” do Acórdão Fundamento, “A Fazenda Pública insurge-se contra o entendimento do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, anuindo à posição adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão do Pleno

da Secção do Contencioso Tributário de 19 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 734/04 (...), considerou que a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no art. 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método e, em consequência, anulou o acto de fixação do rendimento tributável na parte em que não relevou essa justificação.”

J) O Acórdão Fundamento negou provimento ao recurso jurisdicional apresentado pela Fazenda Pública (e, bem assim, ao recurso apresentado pelos contribuintes) – confirmando a sentença ali recorrida –, subscrevendo a argumentação do Acórdão do Pleno do Acórdão do STA, de 19.05.2010, no Processo 0734/09, (vide penúltimo e último parágrafos do ponto 2.2.2 do título “DE FACTO E DE DIREITO”), que transcreve neste ponto 2.2.2., designadamente que “(...) Os argumentos supra expostos conduzem, assim, a que se entenda que a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método.”

K) No ponto “2.2.3. CONCLUSÕES” do Acórdão Fundamento pode ler-se que “Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões: (...) IV – Já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, atenta a natureza das normas em causa – concernentes à incidência objectiva do imposto –, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no art. 73º da LGT – que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» –, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático (cf. acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 734/09).”

L) A conclusão constante da alínea seguinte, do ponto “2.2.3. CONCLUSÕES”, é a de que “V – Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no art. 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método (cf. o mesmo acórdão), entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 50% do valor dos suprimentos, deduzindo-se a este valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.”

M) Em face de todo o exposto nas alíneas G) a L), pode afirmar-se, em resumo, que o entendimento do Acórdão Fundamento – perante a justificação parcial das manifestações de fortuna, por parte do contribuinte – é o de que a justificação parcial não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável, que deve ser igual a 50% do valor dos suprimentos, deduzindo-se a este o valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos (entendimento este que tem vindo a ser adoptado na Jurisprudência mais recente da 2ª Secção do STA), o que está em oposição com o entendimento de que haveria excesso de quantificação, a acarretar tout court a ilegalidade da decisão de avaliação, defendido no Acórdão Recorrido.

N) Concordando-se com a posição vertida no acórdão fundamento – maxime a constante do ponto “V” do título “2.2.3. CONCLUSÕES”, transcrito no ponto XI) destas alegações –, recoloca-se a esse douto Tribunal a questão fundamental de direito que consiste em saber se, perante a justificação parcial das manifestações de fortuna, por parte do contribuinte, a decisão de avaliação encerra manifesto excesso de quantificação, a acarretar a ilegalidade da decisão, ou se, naquela situação, a justificação parcial não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável, que deve ser igual a 50% dos suprimentos, deduzindo-se a este o valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos.

O) A favor da tese do acórdão fundamento, milita a constatação de que o mesmo abarcou, integralmente, todo o segmento decisório do Acórdão do STA n.º 0734/09, de 19/05/2010, em que é Relatora a Juíza Conselheira Isabel Marques da Silva – ao contrário do Acórdão Recorrido.

P) Com efeito, entende-se no Acórdão do STA n.º 0734/09, de 19/05/2010, que “*Não pode, pois, deixar de ser reconhecido ao contribuinte o direito de provar o manifesto excesso dessa quantificação, pela demonstração de que o seu rendimento tributável não pode ser igual ao rendimento padrão que a lei fixa ou presume, na medida em que se logrou demonstrar a proveniência de parte do montante que permitiu a manifestação de fortuna e esse montante não está sujeito a declaração e tributação como rendimento para efeitos de IRS*”.

Q) Ora, uma vez que o Acórdão Recorrido perfilha o entendimento deste Acórdão, então teria de ter decidido pela admissão da justificação parcial do montante da manifestação de fortuna, e aplicar – em

consonância com o entendimento referido no ponto anterior destas alegações – 50% sobre o valor não justificado, não confirmando, assim, a sentença recorrida, que considerou que “há manifesto excesso de quantificação, o que fere de ilegalidade o acto” de avaliação.

R) Ou seja, o Acórdão Recorrido teria de firmar o entendimento plasmado no citado Acórdão, de 19/05/2010, e, ao caso, aplicar 50% sobre o valor de € 94.614,16 não justificados, pelo que, não o tendo feito, está em manifesta desconformidade com o entendimento perfilhado neste Acórdão, em que se escorou.

S) Assim, o acórdão recorrido fez errada interpretação e aplicação do art. 89º-A da LGT, ao considerar que “Não tendo a administração tributária efectuado qualquer dedução na avaliação do rendimento tributável do Recorrido a que procedeu, é de concluir pelo manifesto excesso na quantificação, a acarretar a ilegalidade do acto recorrido (que fixou ao Recorrido o rendimento tributável de €130.751,58), impondo-se, portanto, a sua anulação judicial. (...)”, ou seja, ao entender que, perante a justificação parcial das manifestações de fortuna, por parte do contribuinte, a decisão de avaliação encerra manifesto excesso de quantificação, a acarretar a ilegalidade da decisão.

T) Refira-se, aliás, que o Acórdão recente do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA (Pº n.º 0298/12), de 10/04/2013, em que é Relatora a Juíza Conselheira Isabel Marques da Silva, revogou o acórdão ali recorrido “na parte em que julgou totalmente improcedente o recurso, julgando-o ao invés parcialmente procedente e anulando a decisão recorrida apenas na parte em que na quantificação operada desconsiderou o valor parcialmente justificado.”

U) No ponto III do Sumário deste Acórdão afirma-se que “III – Sendo legal o recurso ao método indirecto previsto no n.º 4 do artigo 89º-A e verificando-se que a ilegalidade da quantificação operada pela Administração tributária se circunscreve à desconsideração da justificação parcial da manifestação de fortuna no cálculo do rendimento padrão – ilegalidade esta que se verifica apenas na medida da não justificação, que não no demais, e corrigível mediante mera operação aritmética que, em cumprimento do decidido, expurgue do valor da matéria colectável fixada o valor justificado –, haverá lugar à anulação apenas parcial do acto sindicado, que não à sua anulação total.”

V) Ora, verificando-se todos estes pressupostos no caso em apreço, deve o presente recurso por oposição de julgados ser julgado procedente, sufragando-se a interpretação do art. 89º-A da LGT propugnada no acórdão fundamento e, em consequência, revogar-se o duto acórdão recorrido, confirmando-se parcialmente – na parte em que na quantificação operada considerou o valor não justificado – a decisão do Director de Finanças do Porto, de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, relativamente ao IRS referente ao ano de 2006, do contribuinte em questão.

Nestes termos e nos mais de direito que Vª. Exas. Doutamente suprirão, deve o presente recurso por oposição de julgados ser julgado procedente, sufragando-se a interpretação do art. 89º-A da LGT propugnada no acórdão fundamento e, em consequência, revogar-se o duto acórdão recorrido, confirmando-se parcialmente – na parte em que na quantificação operada considerou o valor não justificado – a decisão do Director de Finanças do Porto, de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, relativamente ao IRS referente ao ano de 2006, do contribuinte em questão.

1.5. O recorrido apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

I. Não existe oposição de julgados.

II. O Acórdão Recorrido (na esteira da Sentença de primeira instância) entendeu – e bem – que «no caso dos autos, tal como se entendeu na sentença recorrida, tendo o Recorrido justificado a proveniência do valor de € 166.889,00 (...) impunha-se que a administração tributária tivesse deduzido tal valor (cuja fonte ficou comprovada) na avaliação do rendimento tributável efectuada àquele. Não tendo a administração tributária efectuado qualquer dedução na avaliação do rendimento tributável do Recorrido a que procedeu, é de concluir pelo manifesto excesso na quantificação, a acarretar a ilegalidade do acto recorrido (que fixou ao Recorrido o rendimento tributável de €130.751,58] impondo-se, portanto, a sua anulação judicial».

III. Competia, efectivamente, à AT ter considerado justificado o montante de €166.889,00 e, dessa forma, ter agido em conformidade com a lei, deduzindo este valor na avaliação do rendimento tributável do aqui Recorrido, o que redundaria numa tributação negativa de (-)36.137,41: tanto bastaria para que a AT tivesse arquivado o procedimento.

IV. Assim, a quantificação do rendimento tributável do Recorrente, aqui Recorrido, deveria ser igual a 50% do valor anual dos suprimentos, € 130.751,58 (€ 261.503,16 x 50%), deduzido do montante de € 166.889,00 que o mesmo justificou como provenientes de capitais próprios e de doações/emprestimos familiares.

V. O Recorrido apenas tinha de demonstrar a fonte do rendimento padrão – o que ficou cabalmente demonstrado, não podendo deixar de ser reconhecido ao contribuinte o direito de provar o manifesto excesso da quantificação, pela demonstração de que o seu rendimento tributável não pode ser igual ao rendimento padrão que a lei fixa ou presume.

VI. A AT agiu contra a lei, por manifesto erro na quantificação, ao desconsiderar em absoluto o valor justificado.

VII. A AT funda a sua pretensão em Acórdãos que não são o Acórdão Fundamento, além de que deles retira uma conclusão que os mesmos não consentem.

VIII. Porque o valor justificado é superior ao rendimento padrão, à AT estava vedado servir-se do método da avaliação indirecta do artigo 89º-A da LGT e, nessa medida, proceder à fixação do rendimento tributável.

IX. Subsidiariamente, para o caso de vir a ser necessário, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 684.º-A do CPC, o Recorrido requer que seja apreciado pelo Tribunal *ad quem* que se encontra provada a origem do montante global de € 194.389,00.

Termos em que, por não haver oposição de julgados, o recurso não deve ser apreciado.

Caso assim não se entenda, sempre deverão Vossas Excelências decidir no sentido do Acórdão Recorrido, confirmando-o e mantendo-o na ordem jurídica, assim se fazendo inteira e sã Justiça.

1.6. O MP emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«O acórdão recorrido elegeu as seguintes questões a decidir:

a) Saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento da matéria da factio (quanto aos factos constantes dos pontos 12 e 18 do probatório);

b) Saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento de direito ao relevar a justificação parcial dos rendimentos e concluir pelo excesso na quantificação da matéria tributável.

Por seu lado as questões fixadas para apreciação no acórdão fundamento foram as seguintes:

a) Quando, apesar de ter dado como provado que os Contribuintes dispunham de rendimentos não sujeitos a declaração de montante superior aos dos suprimentos realizados, entendeu que, para que se considerassem afastados os pressupostos da tributação por método indirecto não bastava tal prova, mas se impunha também a demonstração de que esses rendimentos foram realmente aplicados nesses suprimentos, a «relação directa de afectação de certo rendimento a determinada manifestação de fortuna», nas palavras dos Recorrentes (cfr. conclusões N) a V) do recurso dos Recorrentes particulares);

b) Quando entendeu que a justificação parcial do rendimento que permitiu a manifestação de fortuna, apesar de não assumir a relevância para afastar os pressupostos da tributação por método indirecto, releva em sede da fixação do rendimento tributável (cfr. o recurso da Fazenda Pública).

Atentas as questões enunciadas, verifica-se que ambos os acórdãos apreciaram a questão relacionada com a relevância a dar à justificação parcial dos rendimentos por parte do contribuinte – questão enunciada nas alíneas b).

Como se alcança do acórdão recorrido, ali se deixou exarado o seguinte: «A questão que então se coloca é a de saber se o rendimento tributável do recorrido em sede de IRS, a enquadrar na categoria “G”, no ano de 2006, deve corresponder ao rendimento padrão obtido por aplicação de 50% ao valor dos suprimentos [50% sobre € 261.503,61, que corresponde a € 130.751,58] como pretende o Recorrente, ou se, relevando a justificação (parcial) da manifestação de fortuna, o rendimento tributável deveria ser o que resultasse da aplicação de 50% sobre € 261.503,16 (€ 130.751,58) - € 166.889,00, como entendeu o tribunal “a quo”» (com a rectificação do acórdão de 27/09/2012 a fls. 507e 508).

E de seguida conclui-se da seguinte forma: «No caso dos autos, tal como se entendeu na sentença recorrida, tendo o Recorrido justificado a proveniência do valor de € 166.889,00 (...), impunha-se que a administração tributária tivesse deduzido tal valor (cuja fonte ficou comprovada) na avaliação do rendimento tributável efectuada àquele. Não tendo a administração tributária efectuado qualquer dedução na avaliação do rendimento tributável do Recorrido a que procedeu, é de concluir pelo manifesto excesso na quantificação, a acarretar a ilegalidade do acto recorrido [que fixou ao Recorrido o rendimento tributável de € 130.751,58], impondo-se, portanto, a sua anulação judicial».

Ou seja, o acórdão recorrido entendeu que devendo ser dada relevância ao montante justificado pelo contribuinte, o mesmo devia ser deduzido ao rendimento padrão obtido por aplicação de 50% sobre o valor dos suprimentos. E como o montante justificado era de valor superior, não havia lugar à fixação de qualquer matéria tributável, motivo pelo qual se impunha a anulação judicial do acto de fixação da matéria tributável por excesso de quantificação.

Por seu lado no acórdão fundamento (acórdão de 28/10/2010, proc. n.º 0212/10.9BEPNF), debruçando-se sobre se ao montante de € 178.420,84 euros fixado pela administração tributária nos termos dos nºs 4 e 5 do artigo 89º-A da LGT, haveria que deduzir o montante de € 100.000,00 justificado pelo contribuinte, como entendera o tribunal de 1ª instância, com o argumento de que essa justificação parcial teria de relevar em sede da quantificação do rendimento tributável, mas contestado pela Fazenda Pública, confirmou-se o julgado, citando o acórdão do Pleno da secção de contencioso tributário do STA de 19/05/2010 (proc 734/09), com o argumento de que, «embora a

justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no art. 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 50% do valor dos suprimentos, deduzindo-se a este o valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação».

Ou seja, ambos os arestos citando e seguindo a doutrina consagrada no acórdão do Pleno da secção de contencioso tributário do STA de 19/05/2010 (proc 734/09), concluem que ao montante do rendimento padrão obtido por aplicação de 50% sobre o valor dos suprimentos há que deduzir o valor que se considerou justificado pelo contribuinte.

Entendemos, assim, que nos dois arestos não se perfilhou soluções opostas para a mesma questão, motivo pelo qual não se mostram reunidos os pressupostos da oposição de acórdãos que é invocada pelo Recorrente.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

#### FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos já constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

1. A conta de depósitos à ordem n.º ..... do Banco Millennium BCP, aberta em 9.6.1999, era titulada por B....., avô do Recorrente, C..... e D.....

Cfr. doc. de fls. 268 dos autos. A testemunha E..... referiu ser pai do Recorrente, sendo certo que conforme doc. de fls. 40 o pai desta testemunha é F..... E, bem assim, F..... é pai de C....., D..... e G....., cf docs. de fls. 40 e ss. dos autos.

2. Em 13.8.2001, na agência do Banco Comercial Português sob a marca Sottomayor, foi constituída, da conta associada de Depósitos à Ordem n.º ....., titulada pelo Recorrente e H..... e I....., por instruções do Recorrente, uma aplicação a prazo (depósito a prazo), no montante investido de € 149.639,37, com o número 1100601687.- cfr. docs. de fls. 32 e 242 dos autos.

3. A aplicação a prazo referida no ponto anterior foi sucessivamente renovada, passando a deter o número 7025823747, tendo sido posteriormente liquidada pela sua totalidade e, em 8.7.2002, efectuada nova aplicação a prazo, com o número 2025964214, pelo mesmo valor de € 149.639,37. – cfr. docs. de fls. 192 e 242 dos autos.

4. Em 29.11.2005 o tio do Recorrente, D....., depositou na conta n.º ....., de que é titular no BBVA, o montante total de €42.091,29. - cfr. docs. de fls. 264 e 265 dos autos.

5. Em 30.11.2005 o tio do Recorrente, D....., depositou na conta n.º ....., de que é titular no BBVA, o montante de € 125.000,00. – cfr. doc. de fls. 264 e 265 dos autos.

6. Em 2.12.2005 o tio do Recorrente, D....., levantou em numerário, da conta n.º ..... de que é titular no BBVA, o montante de €30.000,00.

7. Em 5.12.2005 o tio do Recorrente, D....., levantou em numerário, da conta n.º ..... de que é titular no BBVA, o montante de €40.000,00.

Para a prova dos factos 6 e 7 atendeu-se ao teor dos documentos de fls. 265 a 267 dos autos. Não obstante não existir “talão de caixa” no que se reporta ao levantamento do montante referido em 6., o Tribunal relevou o depoimento da testemunha D.....

Com efeito, por ter conhecimento directo dos factos, já que foi o próprio a proceder aos levantamentos em causa, e, bem assim, por ter revelado um depoimento consistente, sem lapsos, concretizado e conforme à prova documental junta, mereceu a credibilidade do Tribunal no que a estes pontos se refere.

8. Pelo menos desde 2006 que a J....., S.A. é titular da conta n.º ..... no Banco Millennium BCP.

A leitura conjugada dos documentos de fls. 191, 195 a 199, 201 a 206 dos autos permitem confirmar, atento o número de conta e o titular que das mesmas consta que, pelo menos, desde o início de 2006, mais concretamente 2.1.2006, que aquela empresa era a entidade titular da conta.

9. Em 4.1.2006, B....., avô do Recorrente, emitiu à ordem da J....., S.A. o cheque n.º 7545804760, no valor de € 15.000,00, sacado sobre conta n.º ..... titulada por si no Banco Millennium BCP. - cfr. doc. de fls. 38 dos autos.

10. O cheque referido no ponto anterior foi depositado na conta n.º ....., no Banco Millennium BCP, titulada pela J....., S.A.. – cfr. docs. de fls. 39, 200 a 203 dos autos.

11. Em 19.5.2006 foi depositado na conta n.º ....., titulada pelo Recorrente no Banco Millennium BCP, o montante de € 15.500,00. – cfr. doc. de fls. 36 dos autos.

12. O montante referido no ponto anterior foi doado ao Recorrente pelo seu pai, para que aquele pudesse fazer face às dificuldades da J....., S.A..

A prova deste facto resultou, essencialmente, do depoimento da testemunha E..... Não obstante tratar-se do pai do Recorrente, a verdade é que o seu testemunho foi coerente, incisivo e, ainda,



consistente com o depoimento das demais testemunhas, C..... e D....., que indicaram que o próprio pai do Recorrente o ajudava, entregando-lhe dinheiro para que este pudesse prosseguir com a actividade da sociedade. Os depoimentos das testemunhas mostraram-se nesta parte coerentes e lógicos, logrando convencer o Tribunal.

13. Em 22.5.2006 foi depositado na conta n.º ....., titulada pelo Recorrente no Banco Millennium BCP, o montante de €3.500,00. – cfr. doc. de fls. 36 dos autos.

14. Em 24.5.2006 o Recorrente transferiu € 6.500,00 da conta por si titulada, para conta n.º ..... no Banco Millennium BCP titulada pela J....., S.A. – cfr. doc. de fls. 36 dos autos.

15. Em 26.5.2006 foi depositado, em numerário, o montante de € 3.000,00 na conta n.º ..... do BBVA titulada pela J....., Lda. – cfr. doc. de fls. 37 dos autos.

16. Em 9.6.2006 foi depositado, em numerário, o montante de € 5.000,00 na conta n.º ..... do BBVA titulada pela J....., Lda. – cfr. doc. de fls. 35 dos autos.

17. Em 10.8.2006 foi depositado, em numerário, o montante de € 2.750,00 na conta n.º ..... do BBVA titulada pela J....., Lda. – cfr. doc. de fls. 35 dos autos

18. Os montantes referidos nos pontos 15, 16 e 17 foram doados ao Recorrente pelo seu avô, para que aquele pudesse fazer face às dificuldades da J....., S.A..

A prova destes factos resultaram do depoimento das testemunhas C..... e D..... A primeira testemunha referiu que o pai estava regularmente no seu estabelecimento comercial e que lhe dava conta de todas as quantias que este emprestava ao neto, aqui Recorrente. Por sua vez, também a testemunha D....., porque o pai morava com ele, e a testemunha era co-titular das suas contas bancárias, e trabalhava na J....., revelou ter conhecimento directo dos factos. Ambas as testemunhas foram coesas, revelando um discurso sem lapsos, nem hesitações, demonstrando ter participado das decisões que levaram às doações ao Recorrente.

19. A 6.10.2006 a aplicação (depósito a prazo) referida nos pontos 1. e 2. supra foi liquidada pela sua totalidade, € 149.719,19, passando a constar da conta de depósitos à ordem associada com o número ....., titulada, entre o mais, pelo Recorrente. - cfr. docs. de fls. 34 e 242 dos autos.

20. Na mesma data o Recorrente transferiu o montante de € 149.639,00 da conta de depósitos à ordem associada ao depósito a prazo referido no ponto anterior para a conta de depósitos à ordem, com o número ....., titulada pela J....., S.A. no Banco Millennium BCP. - cfr. docs. de fls. 34, 39, 191, 196 e 242 dos autos.

21. Na declaração anual de rendimentos, referente ao exercício de 2006, a J....., S.A. declarou que o Recorrente efectuou suprimentos no valor de €261.503,16.

Cfr. doc. de fls. 7 do p.a. apenso aos autos. Note-se que este facto não é questionado pelo Recorrente, apenas se insurgindo contra a qualificação contabilística que foram dadas às entregas por si realizadas.

22. Em 21.1.2007, sob o título “Inventário e Partilha”, C....., G....., A....., E..... e D....., emitiram uma declaração na qual afirmam, entre o mais, “[...] O valor total em dinheiro foi de 145.800,00 euros, dos quais 80.000,00 estão na posse do E..... e vinte mil na posse do D....., os restantes 48.800,00 são entregues à C..... e G..... cada uma com o valor de 22.900,00 euros ficando o restante de ser pago pelo E..... [...] Valor total 145.800: 4 = 36.450 a cada um [...] E..... 36.450 + 80.000 = 43.550,00 euros a pagar estes valores a cada irmão sem juros e sem qualquer prazo. Tendo em conta que estes valores foram utilizados na empresa gerida pelo meu filho A..... assume ele o pagamento destas importâncias directamente a seus tios”. - cfr. doc. de fls. 46 dos autos e, bem assim, o depoimento das testemunhas ouvidas.

23. Em 15.4.2007 o Recorrente apresentou Declaração de IRS – Modelo 3, relativa ao ano de 2006, na qual declarou um rendimento bruto de € 4.334,92 e contribuições obrigatórias para regimes de protecção social no valor de €433,49, no total de €4.768,41, e deduções à colecta no valor total de € 7.090,07. – cfr. doc. de fls. 25 a 28 do p.a. apenso aos autos.

24. Da declaração de rendimentos referida no ponto anterior resultou um rendimento líquido de €1.000,74. – cfr. doc. de fls. 7 do p.a. apenso aos autos.

25. Por ofício n.º 37334, datado de 21.5.2009 e remetido sob registo em 26.5.2009, o Recorrente foi notificado, para efeito do disposto no art. 60º, n.º 1 alínea d) e n.º 5 da LGT, do projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido. - cfr. doc. de fls. 11 a 13 do p.a. apenso aos autos.

26. Em 15.6.2009 o Recorrente exerceu o seu direito de audição prévia ao projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, tendo juntado quatro documentos e oferecendo quatro testemunhas – D....., C....., G..... e E..... – para deporem sobre os factos alegados. - cfr. doc. de fls. 14 e ss. do p.a. apenso aos autos.

27. Por ofício n.º 59253, datado e remetido sob registo em 27.8.2009, a J....., S.A. foi notificada nos seguintes termos: “[...] solicita-se o envio a esta Direcção de Finanças no âmbito do dever de colaboração previsto no n.º 4 do art. 59.º da Lei Geral Tributária dos seguintes elementos:

*Extracto da conta ..... – Suprimentos e empréstimos de sócios, com as respectivas sub-contas, com referencia aos exercícios de 2006 e 2007, cópia dos documentos que terão servido de suporte ao registo contabilístico dos movimentos efectuados e extracto da conta bancária da empresa que prove a mobilização das importâncias registados”.* cfr. doc. de fls 51 e 52 do p.a. apenso aos autos.

28. Em 9.11.2009 a Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Rendimento e a Despesa da Direcção de Finanças do Porto, prestou a seguinte Informação:

## 1. Análise de facto e de direito

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

1.2. Conforme consta na declaração anual referente ao exercício de 2006 apresentada pela empresa J..... SA, com o NIPC ..... o contribuinte A..... efectuou suprimentos no valor de € 281.503,16.

1.3. Nos termos do citado normativo legal e, de acordo com a tabela constante do n.º 4, a este valor de suprimentos corresponde o rendimento padrão de € 130.751,58, conforme se demonstra no quadro seguinte:

APURAMENTO DO RENDIMENTO PADRÃO			
MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA	VALOR	PERCENTAGEM	RENDIMENTO PADRÃO
Suprimentos feitos em 2006	€ 281.503,16	50%	€ 130.751,58

1.4. O contribuinte declarou, para efeitos de IRS, no ano de 2006 o rendimento global de € 4.334,92, do que resultou o rendimento líquido de € 1.500,74, ambos de montante inferior a 50% do rendimento padrão (€ 65.375,79), pelo que se encontram reunidas as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o número 4 do referido Artigo 89.º-A, se proceder à fixação do rendimento colectável no montante de € 130.751,58 para o ano de 2006, o qual, de acordo com a alínea d) do número 1 do Artigo 9.º do código do IRS, será considerado como rendimento da categoria G de IRS.

1.5. Nos termos do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, para obstar ao procedimento de fixação daquele rendimento, cabe ao contribuinte fazer prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas.

## 2. Direito de audição

2.1. Para efeitos de exercer o direito de audição previsto na alínea d) do n.º 1 e 5 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, foi o contribuinte notificado em 2009/05/21 pelo ofício n.º 37.334, do projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para determinação de rendimento sujeito a IRS (anexo 1):

2.2. Por requerimento enviado por mail de 15/06/2009 e entregue posteriormente 18/6/2009 (anexo 2 e 3) o contribuinte A..... veio exercer o referido direito tendo alegado, em síntese, e feito prova do seguinte:

### 1. A título prévio:

“que exibiu os documentos que conseguiu rapidamente coligir e que entende serem os necessários e perfeitamente suficientes à cabal explicação dos factos...e reserva-se ao direito de poder juntar novos elementos que se revelem pertinentes...”

### 2. No que respeita à questão legal: Não aplicação do artº 89º-A da LGT

“...Que os rendimentos declarados são reais e que os suprimentos que efectuou provêm de fonte diversa.”

“...Que para fazer face às dificuldades financeiras da empresa J....., Lda, o requerente tem efectuado “injecções de capital”, na verdade por prestações suplementares de capital que vai efectuando, ... mas que, por razões meramente contabilísticas, têm sido contabilizadas como suprimentos...”

### 3. Dos rendimentos declarados em 2006:

...Que não declarou € 1000,74, mas sim € 4.334,92 que corresponde aos únicos rendimentos que obteve naquele ano...

#### 4. Da fonte do rendimento:

Que em Outubro de 2006 serviu-se de uma poupança que mantinha no Banco Millennium BCP no valor de € 149.639,37 sob a forma de depósito a prazo e que em 6/10/2009 fez vencer e canalizou para a sociedade o valor de 149.639,00;

Que efectuou depósitos em numerário na conta da empresa nos valores de € 5.000,00 e 2.750,00, que lhe foram doados por seu avô. B.....

Que o avô lhe emprestou mais € 15.000,00 em 4/1/2006 conforme documento que protesta juntar.

Que durante o ano de 2006 o imóvel onde seu avô habitava foi vendido por 170.000,00, tendo o avô decidido que o produto resultante da venda não lhe seria destinado, mas sim aos seus quatro filhos. Todavia consentiu que o requerente ficasse com parte do que seria de seus pais e fios, a título de empréstimo gratuito.

Que por acordo de toda a família teve acesso a várias tranches, concretamente a € 10.000,00, € 12.000,00, € 3.000,00 e € 8.000,00.

Que optou pelo exercício escrito com a concomitante junção de documentos, todavia pretende ainda exercê-lo verbalmente, como a lei lhe permite.

### 3. Análise do exercício do direito de audição

#### 3.1. Da análise do referido e dos documentos juntos constata-se o seguinte:

##### 1. A título prévio:

Até à presente data o contribuinte não fez chegar ao processo quaisquer outros documentos para além dos que juntou com o direito de audição;

##### 2. No que respeita à questão legal: Não aplicação do artº 89º-A da LGT

O contribuinte alegou que as entradas que efectuou para a sociedade o foram por prestações suplementares e que por meras razões contabilísticas têm sido contabilizadas como suplementos. Não fez, no entanto, qualquer prova que permitisse verificar que se tratavam de prestações suplementares, valendo para o efeito a comunicação através da declaração anual apresentada pela empresa em que este declarou que o sócio efectuou suplementos no valor de € 261.503,16,

Apesar do referido e com o objectivo de esclarecer cabalmente o alegado foi notificada a firma em 27/8/2009 pelo officio n.º 59.253 (anexo 4) para enviar o extracto da conta suplementos e empréstimos dos sócios, com referência aos anos de 2006 e 2007, bem como cópia dos documentos que terão servido de suporte ao registo contabilístico dos movimentos efectuados e extracção da conta bancária da empresa que provasse a mobilização das importâncias registadas. Até à presente data a empresa não remeteu qualquer dos elementos solicitados.

##### 3. Dos rendimentos declarados em 2006:

O valor que foi indicado de € 4.334,92 respeita ao rendimento líquido resultante do rendimento global declarado de € 4.334,92 deduzido da dedução específica, que conforme referido no ponto 1.4 desta informação são ambos de montante inferior a 50% do rendimento padrão (€ 65.375,73), pelo que se encontram reunidas as condições legais para, de acordo com a lei da a que se refere o número 4 do referido Artigo 89º-A, se proceder à fixação do rendimento colectável no montante de € 136.751,53 para o ano de 2006;

#### 4. Da fonte do rendimento:

De todos os valores referidos no direito de audição o contribuinte apenas fez prova de que possuía um depósito a prazo que liquidou em 9/10/2006 pelo valor de 149.719,19 e que foram depositados na conta da empresa 5.000,00 em 9/6/2006 e 2.750,00 em 10/8/2006.

De todas as outras importâncias referidas de que protestou juatar prova não o fez até à presente data, nem tão pouco veio exercer verbalmente o direito de audição conforme a lei lhe permite, nem no prazo fixado, nem até à presente data.

#### 4. Proposta de manutenção da aplicação de métodos indirectos

3.1. Nos termos do n.º 1 do art.º 89º-A da LGT há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 do mesmo preceito ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela, situação que se verificou no caso em apreço conforme se demonstrou nos pontos 1.2 e 1.3:

3.2. Verificada tal situação cabia ao sujeito passivo a prova de que é outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada (n.º 3 do art.º 89º-A da LGT), o que este, no exercício do direito de audição não logrou justificar na totalidade o montante que permitiu a manifestação de fortuna evidenciada, ou seja, os suplementos no montante de € 261.593,75 efectuados, não bastando a justificação parcial desse valor para evitar a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável

3.3. Face ao exposto propõe-se a fixação, por métodos indirectos, do rendimento tributável sujeito a IRS, a enquadrar na categoria G, no montante de € 130.751,58, conforme constava do projecto e se encontra evidenciado no ponto 1.2, e 1.3, do presente relatório, dado o contribuinte não terem feito prova bastante de que era outra a fonte das manifestações de fortuna e de que correspondiam à realidade os rendimentos declarados.

- cfr. doc. de fls. 28 a 31 dos autos.

29. Em 11.11.2009 sobre a Informação referida no ponto anterior foi aposto o seguinte parecer: “Concordo com a necessidade de aplicação da avaliação indirecta do rendimento para o ano de 2006, nos termos da alínea d) do art. 87 e n.º 4 do art. 89º-A ambos da LGT. A consideração superior do Senhor Director de Finanças do Porto.” - cfr. doc. de fls. 27 dos autos.

30. Em 13.11.2009 sobre a Informação e Parecer a que se reportam os pontos 28. e 29. supra foi aposto despacho de “Concordo.”, pelo Director de Finanças do Porto. - cfr. doc. de fls. 27 dos autos.

31. Por ofício n.º 83.003, datado e remetido sob registo em 2.12.2009, o Recorrente foi notificado da decisão proferida pelo Director de Finanças do Porto em 13.11.2009, de fixação do rendimento tributável nos termos da alínea d) do artigo 87.º e do artigo 89º-A, ambos da LGT, a enquadrar na categoria G de IRS (incrementos patrimoniais), no montante de € 130.751,58. – cfr. doc. de fls. 3 e 4 do p.a. apenso aos autos.

32. Em 14.12.2009 o Recorrente apresentou o presente recurso. cfr. doc. de fls. 2 dos autos.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Norte, em 10/5/2012 – fls. 428 a 454 - (reformado e rectificado pelos acórdãos de 12/7/2012 e de 27/9/2012), que negou provimento ao recurso que o sr. Director de Finanças do Porto interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a qual, por sua vez, julgara procedente o recurso judicial que A..... apresentara, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 89º-A, da LGT, contra a decisão de fixação do seu rendimento tributável do ano de 2006 por avaliação indirecta, invocando o recorrente que existe oposição de acórdãos entre o recorrido acórdão do TCAN e o acórdão proferido no mesmo Tribunal, em 28/9/2010, no proc. n.º 00212/10.9BEPNF.

Por despacho proferido em 20/6/2013 (fls. 547/548) a Exma. relatora do acórdão recorrido considerou verificada a apontada oposição de acórdãos.

Mas porque tal decisão da relatora não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar a questão da oposição - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso, (1) importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

3.2. Sendo ao caso aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12, a admissibi-

lidade do recurso por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF e 152º do CPTA, depende, como se deixou expresso no ac. de 26/9/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no processo n.º 0452/07, da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

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

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

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

– a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (()) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA:

– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

– de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;

– de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição no que respeita à questão em apreciação nos acórdãos em confronto e que, de acordo com o dito despacho da relatora, se substancia na questão de saber se perante a justificação parcial de manifestação de fortuna por parte do contribuinte, não considerada na decisão de fixação da matéria tributável em sede de IRS, por método indirecto previsto no artigo 89º-A da LGT, tal decisão de avaliação deve ser anulada na totalidade, por manifesto excesso de quantificação, ou, pelo contrário, deve apenas ser anulada parcialmente, considerando-se tal justificação do rendimento tributável (que deve ser igual a 50% dos suprimentos, deduzindo-se a este o valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos).

Vejamos, pois.

4.1. No caso presente, A..... intentou (ao abrigo do disposto nos n.ºs. 7 e 8 do art. 89º-A da LGT e do n.º 5 do art. 146º-B do CPPT) o presente recurso da decisão de avaliação da matéria colectável relativa ao IRS de 2006.

No Tribunal Tributário do Porto foi proferida sentença que julgou procedente esse recurso e o sr. Director de Finanças do Porto interpôs recurso para o TCA Norte, o qual, por acórdão de 10/5/2012, negou provimento ao recurso e confirmou a sentença.

Sendo este o acórdão ora recorrido.

No qual se enunciaram, como questões a decidir, as seguintes:

a) saber se a sentença incorreu em erro de julgamento da matéria da facto;

b) saber se a sentença incorreu em erro de julgamento de direito ao relevar, no caso, a justificação parcial dos rendimentos e concluir pelo excesso na quantificação da matéria tributável.

E em apreciação de tais questões, o acórdão veio a confirmar a sentença, com a fundamentação seguinte, no que se refere à questão da relevância da justificação parcial dos rendimentos (que é a que aqui interessa):

«A questão que então se coloca é a de saber se o rendimento tributável do recorrido em sede de IRS, a enquadrar na categoria “G”, no ano de 2006, deve corresponder ao rendimento padrão obtido por aplicação de 50% ao valor dos suprimentos [50% sobre € 261.503,61, que corresponde a € 130.751,58] como pretende o Recorrente, ou se, relevando a justificação (parcial) da manifestação de fortuna, o rendimento tributável deveria ser o que resultasse da aplicação de 50% sobre € 261.503,16 (€ 130.751,58) - € 166.889,00, como entendeu o tribunal “a quo”» (cfr. o acórdão de 27/9/2012, a fls. 507 e 508, que rectifica o acórdão de 10/5/2012).

E, no seguimento, conclui-se da seguinte forma: «No caso dos autos, tal como se entendeu na sentença recorrida, tendo o Recorrido justificado a proveniência do valor de € 166.889,00 (...), impunha-se que a administração tributária tivesse deduzido tal valor (cuja fonte ficou comprovada) na avaliação do rendimento tributável efectuada àquele. Não tendo a administração tributária efectuado qualquer

*dedução na avaliação do rendimento tributável do Recorrido a que procedeu, é de concluir pelo manifesto excesso na quantificação, a acarretar a ilegalidade do acto recorrido [que fixou ao Recorrido o rendimento tributável de € 130.751,58], impondo-se, portanto, a sua anulação judicial».*

Ou seja, no acórdão recorrido entendeu-se que deve ser dada relevância ao montante justificado pelo contribuinte e que o mesmo devia ser deduzido ao rendimento padrão obtido por aplicação de 50% sobre o valor dos suprimentos. E como o montante justificado era de valor superior, não havia lugar à fixação de qualquer matéria tributável, motivo pelo qual se impunha a anulação judicial do acto de fixação da matéria tributável por excesso de quantificação.

4.2. Por sua vez, no caso do acórdão fundamento (proferido na Secção do Contencioso do TCA Norte, em 28/10/2010, no processo n.º 00212/10.9BEPNF):

- O sr. Director de Finanças do Porto procedera, em relação a determinado contribuinte, à fixação do rendimento tributável para o ano de 2006, por métodos indirectos, nos termos da alínea d) do art. 87º da LGT - redacção então em vigor, por considerar que existia, relativamente a tal ano, uma desproporção não justificada superior a 50% entre os rendimentos declarados e os suprimentos efectuados a uma sociedade comercial.

- O contribuinte em causa impugnou esta decisão do sr. Director de Finanças e o TAF do Porto julgou esse recurso parcialmente procedente: (i) anulou o acto de fixação do rendimento tributável, na parte em que excedeu o montante de 80.857,69 €, bem como o acto de apuramento da manifestação de fortuna, por realização de suprimentos no ano de 2006, na parte em que excedeu o valor de 261.715,38 €, reduzido para 161.715,38 €, por justificação do rendimento no montante de 100.000,00 € e (ii) manteve o acto que fixa o rendimento tributável, reduzido no montante de 80.857,69 €, que corresponde a um rendimento padrão de igual valor, apurado por uma manifestação de fortuna, por realização de suprimentos no ano de 2006, corrigida para o valor de 161.715,38 €.

- Inconformados com essa sentença, dela recorreram para o TCA Norte, quer a Fazenda Pública, quer os contribuintes.

E, por acórdão de 28/10/2010 o TCAN negou provimento a ambos os recursos com a fundamentação seguinte:

a) apesar de ter ficado provado que os contribuintes dispunham de rendimentos não sujeitos a declaração de montante superior ao dos suprimentos realizados, não bastava tal prova para que se considerassem afastados os pressupostos da tributação por método indirecto, pois que se impunha também a demonstração de que esses rendimentos foram realmente aplicados nesses suprimentos (demonstração da «relação directa de afectação de certo rendimento a determinada manifestação de fortuna», nas palavras dos recorrentes);

b) a justificação parcial do rendimento que permitiu a manifestação de fortuna, apesar de não assumir relevância para afastar os pressupostos da tributação por método indirecto, releva em sede da fixação do rendimento tributável (recurso da Fazenda Pública).

Sendo que a relevância desta justificação parcial decorre, no entendimento do acórdão (que reporta à jurisprudência constante do acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA, de 19/05/2010, proc. n.º 734/09), da circunstância de ao montante de € 178.420,84 fixado, no caso, pela AT nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art. 89º-A da LGT, haver que deduzir o montante de € 100.000,00 justificado pelo contribuinte, como entendera o tribunal de 1ª instância, com o argumento de que essa justificação parcial teria de relevar em sede da quantificação do rendimento tributável, mas contestado pela Fazenda Pública. Ou seja, a argumentação é a de que «*embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no art. 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 50% do valor dos suprimentos, deduzindo-se a este o valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação*».

4.3. Ora, considerando o exposto e atentando nas questões enunciadas, verificamos que ambos os arestos alegadamente em oposição confluem na conclusão de que deve ser dada relevância ao montante justificado pelo contribuinte (o acórdão recorrido conclui que esse montante deve ser deduzido ao rendimento padrão obtido (no caso de suprimentos) por aplicação de 50% sobre o valor dos suprimentos; o acórdão fundamento conclui que a justificação parcial do rendimento que permitiu a manifestação de fortuna, apesar de não assumir relevância para afastar os pressupostos da tributação por método indirecto, releva em sede da fixação do rendimento tributável).

Na verdade:

— no acórdão recorrido estavam em causa suprimentos de 261.503,61 Euros, o que determinaria um rendimento padrão de 130.751,58 Euros; mas porque o contribuinte logrou provar a origem de 166.889,00 Euros, ou seja, logrou provar mais do que o rendimento que lhe seria imputável, o TCA concluiu pelo excesso de quantificação na fixação do rendimento tributável: não podia ter sido fixado

o montante de 130.751,58 Euros, a tributar em sede de categoria G de IRS, se o contribuinte provou a fonte e origem de mais do que aquele montante.

— no acórdão fundamento o contribuinte não logrou demonstrar a fonte e origem do montante de rendimento presumido pela lei; mas nem por isso o TCA deixou de concluir que a parte do rendimento em relação à qual se fez prova da respectiva origem, (no caso os 100.000,00 Euros julgados provados) devia relevar para diminuir o montante sujeito a IRS.

Isto é, apreciando questão relacionada com a relevância a dar à justificação parcial dos rendimentos por parte do contribuinte (a questão enunciada nas alíneas b) supra), ambos os arestos, citando e seguindo a doutrina consagrada no mencionado acórdão do Pleno (da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19/5/2010, proc. 734/09), concluem que ao montante do rendimento padrão obtido por aplicação de 50% sobre o valor dos suprimentos há que deduzir o valor que se considerou justificado pelo contribuinte.

Veja-se, aliás, que o recorrente acaba até por deslocar a questão para um outro âmbito e para um outro acórdão: como flui das Conclusões P) a S) o recorrente entende que, uma vez que o acórdão recorrido perfilha a jurisprudência daquele acórdão do STA (do Pleno, de 19/5/2010), então ao decidir pela admissão da justificação parcial do montante da manifestação de fortuna, teria também que aplicar — alegadamente em consonância com essa jurisprudência — 50% sobre o valor não justificado (isto é, o acórdão recorrido teria de aplicar 50% sobre o valor de € 94.614,16 não justificados, e não o tendo feito, está em desconformidade com o entendimento perfilhado no acórdão do STA e faz errada interpretação e aplicação do art. 89º-A da LGT).

Em suma, como bem salienta o MP, não pode concluir-se que entre o acórdão recorrido e o acórdão do TCA Norte indicado como acórdão fundamento do presente recurso, se perfilharam soluções opostas para a mesma questão e que, por isso, se verifique a invocada oposição de acórdãos.

Sendo certo, de todo o modo, que apenas seria relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas e que tal oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos [não bastando, sequer, a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta <sup>(2)</sup>].

E nem sequer a referência, por parte do recorrente, nas Conclusões T a V, ao acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 10/4/2013, rec. n.º 0298/12, afasta aquela constatação, pois que, como neste se exara a propósito de uma outra questão, o presente recurso, interposto ao abrigo do art. 284º do CPPT, haveria de limitar-se, caso o recurso fosse de admitir, à questão em que alegadamente os acórdãos em confronto estariam em oposição, não relevando, portanto alguma alegada questão de anulação total ou parcial do acto impugnado.

Não se mostram, pois, reunidos os pressupostos da oposição de acórdãos que é invocada pelo recorrente, pelo que o recurso deve considerar-se findo, atento o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

#### DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 13 de Novembro de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão*.

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

Cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284º).

<sup>(2)</sup> Cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal, p. 424; bem como, os acs. do Plenário do STA, de 15/11/2006, rec. n.º 387/05, e os acs. do Pleno desta Secção do STA, de 15/9/2010, recs. n.ºs. 344/2009 e 881/2009.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2013.

### Assunto:

*Oposição de acórdãos. Requisitos.*

**Sumário:**

*Não ocorre oposição entre um acórdão proferido pelo TCA Sul e um acórdão proferido pelo TCAN se, no primeiro, se considerou, com base nos factos provados, que o ato tributário se encontrava fundamentado e, no segundo, se decidiu em sentido contrário com base também na matéria de facto dada como provada no respetivo processo.*

Processo n.º 1239/13-50.  
 Recorrente: A..., S. A.  
 Recorrida: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

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

1. “A....., SA”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Sul em 05.03.2013 (cujo teor consta de fls. 261/267) com fundamento em oposição com o acórdão proferido pelo mesmo Tribunal em 22.01.2013 no Processo n.º 06048/12.

2. Admitido o recurso por despacho de fls. 319, foram pela recorrente apresentadas alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os citados arestos (v. fls. 325/333), tendo aí concluído:

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

2ª) De facto, o *thema decidendum* visou, em ambos os Acórdãos (recorrido e fundamento), apreciar a requalificação, no âmbito de ação inspetiva, das viagens que foram oferecidas aos seus clientes, com referência ao conceito de despesas de representação e de custos com publicidade ao nível da respetiva fundamentação;

3ª) Importa, igualmente, ter presente que estamos perante a mesma factualidade, porquanto, em ambos os Acórdãos, “(...) os serviços de inspeção consideraram os seguintes elementos para propor as correções (...): (...) não tributou autonomamente, nos termos do previsto no n.º 6 do artigo 81º do CIRC, (...) as viagens abaixo mencionadas, relacionadas com ofertas de viagens aos clientes que se enquadram no conceito de despesas de representação conforme definido no n.º 6 do artigo 81º do CIRC”.

4ª) Assim, deve ser fixada como jurisprudência prevalecte a desse Venerando Tribunal como a constante do douto Acórdão fundamento, que é a que mais se coaduna com a diretiva constitucional do dever de fundamentação, artigo 286º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, prolatando-se o seguinte Acórdão:

«Viola o dever de fundamentação, previsto no artigo 286.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa e artigo 77.º da LGT o afastamento enquadramento, pela Autoridade Tributária, de determinadas despesas como despesas de publicidade, sem se apontar os factos suscetíveis de evidenciar a desconformidade da posição assumida pelo contribuinte, limitando-se a ação da Autoridade Tributária, tão-somente, à afirmação de tais despesas como despesas de representação».

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e deve o presente recurso ser julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, revogando-se o Acórdão recorrido.

Com o que se fará a costumada Justiça.

3. Após proferido despacho pelo relator a julgar verificada a oposição entre os acórdãos citados (v. fls. 337), a recorrente apresentou alegações, ao abrigo do disposto no n.º 5 do art.º 284º do CPPT, nas quais conclui:

Iª) Está em causa, nos presentes autos, o enquadramento dos custos de viagens com clientes no conceito de “*despesas de publicidade*”, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC ou, conforme defendido pela Autoridade Tributária e, ora, decidido pelo TCA-Sul, como despesas de representação e, principalmente, verificar se as correções efetuadas padecem ou não de falta de fundamentação.

IIª). Como resulta da matéria factual dada como assente pelo Venerando Tribunal Central Administrativo Sul, através de ação de inspeção, a Autoridade Tributária propôs e realizou correções, porquanto “(...) encontram-se contabilizados na conta 622821- Viagem 2000, 622822 - Viagem, 622823 - Viagem 2002, os documentos abaixo mencionados, que se enquadram no conceito de despesas de representação, definido no número 6 do artigo 81º. do código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (...). Nos termos do número 6 do artigo 81º. do CIRC, consideram-se despesas de representação, nomeadamente os encargos suportados com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades. Nos



termos do n.º 3 do mesmo artigo, são tributados autonomamente à taxa corresponde 20%, da taxa normal mais elevada os encargos dedutíveis, relativos a despesa de representação”.

IIIª). Tendo considerado o Acórdão recorrido que ‘(...) a desconsideração de tais verbas como custos fiscais por não serem subsumíveis no conceito legal de publicidade, como a contribuinte supusera, que no caso consistiam em não se provar que tais verbas tenham visado contribuir para fomentar as vendas de pneus, antes sendo, diretamente subsumíveis no conceito de despesas de representação, em que as viagens diretamente se inseriam, por força do citado no n.º 6 do artigo 81.º do CIRC, norma que também foi invocada, pelo que, ainda que de forma sucinta, como a lei permite, tal desconsideração dessas verbas como publicidade e subsumíveis a despesas de representação, se encontra suficientemente fundamentada (...)’.

IVª). O Acórdão recorrido assenta em manifesto erro de julgamento na medida em que as correções efetuadas pela AT não se encontram devidamente fundamentadas e contraria Acórdão anterior proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul (Acórdão proferido, em 22 de janeiro de 2013, pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do Processo n.º 06048/12).

Isto porque,

Vª). Conforme referido no Acórdão fundamento a “indispensabilidade a que se refere o artigo 23º do CIRC como condição para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade (a despesa como uma condição *sine qua non* dos proveitos), nem sequer à conveniência (a despesa como conveniente para a organização empresarial), sob pena de intolerável intromissão da AT na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, direta ou indiretamente, à obtenção de lucros”.

VIª). Mais ainda, e tal qual referido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo-Norte, proferido em 01/12/2012, no âmbito do Processo n. 00624/05.OBEPRT, “Na consideração e preenchimento deste conceito indeterminado – indispensabilidade - impõe-se que a análise de um concreto custo seja feita em função da atividade societária, ou seja, em função do seu objetivo no âmbito da atividade da empresa; os custos indispensáveis equivalerão aos gastos contraídos no interesse da empresa”.

VIIª). Por se tratar de um conceito indeterminado torna-se necessária uma maior “(...) *exigência na sua fundamentação*”, conforme decorre, entre outros, do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 02/06/2003, no âmbito do Processo n.º 0128/03.

VIIIª). Porém, no caso sub judice, a AT não acompanhou essa “*exigência*” e, conseqüentemente, violou o artigo 286º da CRP e o artigo 77º da LGT.

IXª). De facto, conforme referido no Acórdão fundamento a (...) fundamentação do ato tributário (...) constitui uma garantia específica dos contribuintes e, como tal, visa responder às necessidades do seu esclarecimento, procurando-se informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do ato por forma a permitir-lhe conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática e porque se decidiu num sentido e não noutra”.

Xª). Mais ainda, prossegue o Acórdão fundamento “(...) a apreciação, em cada caso, de um ato como fundamentado de direito, apesar de nenhuma referência legal direta, supõe, em regra, o preenchimento de duas condições:

- A primeira é a de que se possa afirmar, inequivocamente, perante os dados objetivos do procedimento, qual foi o quadro jurídico tido em conta pelo ato;

- A segunda é a de que se possa concluir que esse quadro jurídico era perfeitamente conhecido ou cognoscível pelo destinatário, hipotizando-se que o seria por um destinatário normal na posição em concreto em que aquele se encontra”.

XIª). No caso em apreço a AT limitou-se a referir que as despesas em causa consubstanciavam despesas de representação, não tendo fundamentado colocado em causa as despesas da ora Recorrente.

XIIª). De facto, sob pena de violação do Princípio da liberdade de gestão e do dever de fundamentação, e conforme esclarece o Acórdão fundamento, a AT deveria ter efetuado “(...) por um lado, desmontagem da apreciação da posição da Recorrida [ora Recorrente], afastando o enquadramento da situação como custos de publicidade e, por outro lado, a reclassificação da situação, é ponto assente que a Recorrente (a AT) (...)”

XIIIª). Ou seja, conforme concluiu-se no Acórdão fundamento “(...) a AT deveria ter começado por afastar o enquadramento de tais despesas como despesas de publicidade, apontando os factos suscetíveis de evidenciar a desconformidade da posição assumida pela recorrida e não limitar a sua ação à segunda parte da questão com referência à afirmação de tais despesas como despesas de representação”.

Nestes termos e nos melhores de direito ao caso aplicáveis que V.Exas Venerandos Conselheiros, doutamente suprirão, deve o presente recurso de oposição de julgados ser admitido, julgado procedente por provado, determinando-se, em consequência, a anulação do acórdão recorrido e a sua substituição por outro que prolate entendimento segundo o qual:

«Viola o dever de fundamentação, previsto no artigo 286º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa e artigo 77º da LGT o afastamento do enquadramento, pela Autoridade Tributária, de de-

terminadas despesas como despesas de publicidade, sem apontar os factos suscetíveis de evidenciar a desconformidade da posição assumida pelo Contribuinte, limitando-se a ação da Autoridade Tributária, tão-somente, à afirmação de tais despesas como despesas de representação»

Como é de inteira, sã e habitual JUSTIÇA!

4. O M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> emitiu o parecer que consta de fls. 376/380 no qual se pronuncia pela improcedência do recurso com a confirmação do acórdão recorrido.

5. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

**A) No acórdão recorrido:**

A) A impugnante, no exercício de 2001, estava sujeita a IRC ao abrigo do disposto no art.º 64º do CIRC (cfr. documento a fls. 2 do Processo Administrativo)

B) Na sequência de uma ação de inspeção de análise interna à declaração de consolidação ao exercício de 2001 foi elaborado o respetivo relatório de inspeção no âmbito do qual se propõe correções à matéria coletável em sede de IRC com recurso a correções técnicas, no montante de 294.528,68€ e imposto em falta no montante de 48.333,15€ (cfr. documento a fls. 1 e ss do Processo Administrativo)

C) As correções mencionadas na alínea anterior dizem respeito à sociedade “B....., Lda”, sociedade do grupo da Impugnante, e dizem respeito a “*amortizações do exercício*” “*provisões do exercício*”, “*despesas de representação*” e “*custos não aceites nos termos do artigo 23.º do CIRC*” (cfr. relatório de inspeção constante do Processo Administrativo).

D) Os serviços de inspeção consideraram os seguintes elementos para proporem correções (cfr. relatório de inspeção constante do Processo Administrativo, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais) “(.) Encontram-se contabilizados na conta 622821- Viagem 2000, 622822- Viagem 622823-Viagem 2002, os documentos abaixo mencionados, que se enquadram no conceito de despesas de representação, definido no número 6 do artigo 81º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto Lei n.º 442-B/88 de novembro (adiante designado por CIRC). (Ver fls. 3 a 10, Anexo 1). (...) Nos termos do número 6 do artigo 81º do C.I.R.C., consideram-se despesas de representação, nomeadamente os encargos suportados com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, são tributados autonomamente à taxa corresponde 20%, da taxa normal mais elevada os encargos dedutíveis, relativos a despesa de representação.”

E) Na sequência da fixação do lucro tributável nos termos na alínea anterior, em 12/12/2005 foi efetuada a liquidação adicional de IRC n.º 8310122944 e respetivos juros compensatórios referente ao exercício de 2001, no montante de 144.924,71 (cfr. documento a fls 40 dos autos).

F) A impugnação judicial foi apresentada em 03/04/2006 (fls. 3 dos autos)

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 712.º do Código de Processo Civil (CPC), acrescentaram-se ao probatório mais as seguintes alíneas, em ordem a dele constar outra factualidade relevante, plenamente provada nos autos, para apreciar do mérito do recurso.

G) Em sede do direito de audição a ora recorrida veio invocar, além mais, que as viagens oferecidas aos seus clientes com acompanhamento dos seus colaboradores das áreas de marketing ou em áreas técnicas, teve em vista operações de incremento de vendas, um seu incentivo, pelo que devem ser qualificadas como de publicidade;

H) Ou, a não se entender assim, sempre devem ser considerados como custos a título de deslocações e estadas as despesas incorridas no total dos custos das viagens dos seus 13 colaboradores, num total de € 52.500,91- cfr. doc. de fls. 169 e segs do PA apenso;

I) A estas questões suscitadas em sede de direito de audição veio a AT a responder no mesmo relatório, tendo mantido que tais viagens realizadas pelos seus clientes se subsumem às despesas de representação e quanto às despesas relativas aos seus colaboradores também não podiam ser atendidas por falta da prova atinente, “*que comprove o número de clientes e colaboradores que efetuaram a viagem*” - cfr. relatório a fls. 152 do PA apenso.

**B) No acórdão fundamento:**

A) A impugnante exerce a atividade com o Código de Atividade Económica n.º 74150, nos termos constantes de fls. 85, do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

B) A impugnante é a sociedade dominante de um grupo que se enquadra no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades do qual faz parte a sociedade B....., Lda., nos termos constantes de fls. 88, do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

C) A impugnante procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 (âmbito consolidado), referente ao exercício de 2003, nos termos constantes de fls. 88, do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

D) Na sequência de uma ação de inspeção interna levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária das declarações de rendimentos Mod. 22, do IRC de 2003 e 2004, do grupo, referido em B),

resultaram correções ao cálculo de imposto, nos termos constantes de fls. 88 a 92, do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

E) Os serviços de inspeção consideraram os seguintes elementos para proporem as correções (cfr. documento a fls. 85 a 122):

“(…) 3. L3- CORREÇÃO AO NÍVEL DO IMPOSTO A PAGAR

3.1.3.1- B..... LDA

3.1.3.1.1 - Tributações autónomas

Não tributou autonomamente, nos termos do previsto no n.º 6 do artº 81º do CIRC, a importância de €19.207,69, resultante da aplicação da taxa de 6% sobre o custo total de €320.128,12 suportado, durante o exercício de 2003, com as viagens abaixo mencionadas, relacionadas com ofertas de viagens aos clientes, que se enquadram no conceito de despesas de representação conforme definido no n.º 6 do artº. 81º do CIRC.

As referidas despesas com viagens foram contabilizadas nas contas “6232- Viagem (Casa de Campo) e “622822 - Viagem (Cabo Verde)”, tendo como suporte faturas emitidas por diversas agências de viagens;

Faturas — Descrição	Conta	Valor
4187 — Parte do custo de viagem de grupo à República Dominicana . . . . .	622821	237.281,04
4282 — Parte do custo de viagem de grupo à República Dominicana . . . . .	622821	7.698,37
4233 — Parte do custo de viagem de grupo à República Dominicana . . . . .	622821	10.206,78
4130 — Viagem a Tenerife . . . . .	622821	2.427,52
4340 — Valor referente a 3 passagens aéreas fora da EU . . . . .	622821	2.583,12
4338 — Cancelamento pacote turístico — Eurodisney . . . . .	622821	115
300819 — Viagem Lisboa/Fortaleza/Lisboa . . . . .	622821	1.022,24
300135 — Viagem a Cabo Verde Grupo C . . . . .	622821	45.000,00
300515 — Restantes despesas da viagem a Cabo Verde . . . . .		13.794,05
<i>Total</i> . . . . .		320.128,12

Tributação autónoma, 6% sobre 320.128,12 19.207,69

F) A impugnante foi notificada da liquidação adicional n.º 2007 8310018598, referente ao IRC, do exercício de 2003, nos termos constantes de fls. 51, dos autos, em suporte de papel, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

G) Em 15/5/2008, a impugnante reclamou graciosamente da liquidação, referida em F), nos termos constantes de fls. 38 a 50, dos autos, em suporte de papel, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

H) Em 2/1/2009, a impugnante foi notificada, através do ofício n.º 100403, de 30/12/2008, de que por despacho de 22/12/2008, a reclamação, referida em G), foi indeferida, nos termos constantes de fls. 32 a 37, dos autos, em suporte de papel, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

I) A impugnação judicial foi apresentada em juízo em 19/01/2009, nos termos constantes de fls. 2, dos autos, em suporte de papel, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

J) A impugnante pagou o imposto, nos termos constantes de fls. 81, do processo administrativo tributário, apenso aos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

**6. Cumpra agora decidir.**

Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, pois tal decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar, em conformidade com o disposto no atual artigo 641º, n.º 5, do Código de Processo Civil (anterior artº 685º-C, n.º 5 do mesmo diploma).

Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, são aplicáveis as normas dos artºs 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (neste sentido, entre outros, v. o acórdão de 26/09/2007 do Pleno desta Secção, proferido no Processo n.º 0452/07).

Sendo assim, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Quanto ao primeiro requisito, de acordo com o acórdão de 29.03.2006 - Recurso n.º 01065/05, do Pleno desta mesma Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual sobre

a qual deve existir contradição de julgados, devem adotar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detetar a existência de uma contradição, a saber:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (Neste sentido podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos:

- de 29.03.2006 – Processo n.º 01065/05; de 17.01.2007 – Processo n.º 048/06;

- de 06.03.2007 – Processo n.º 0762/05; - de 29.03.2007 – Processo n.º 01233/06. No mesmo sentido, v. ainda Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha - Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, págs. 765-766).

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

Vejamos então se, no caso dos autos, se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados.

**6.1.** No entendimento da recorrente, estando em causa nos autos a mesma questão de saber se os custos por si suportados com viagens com clientes se enquadram no conceito de despesas de publicidade, existe oposição entre os acórdãos acima identificados porque no acórdão recorrido se entendeu estar suficientemente fundamentada a decisão da administração tributária, enquanto se entendeu de modo diferente no acórdão fundamento.

**6.2.** No acórdão recorrido ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“O conceito de fundamentação é um conceito algo fluído e de dimensão relativa, que deve ser aferido em função do concreto tipo de ato, assumindo um carácter instrumental em relação à realização do direito em causa, devendo por isso a sua suficiência ser aferida pelo comprometimento da possibilidade de reação judicial ou graciosa contra o mesmo, apenas devendo ser reservada a declaração dessa insuficiência com o conseqüente fulminar da sua anulação, quando a gravidade seja tal que a um normal destinatário do ato lhe seja difícil ou mesmo impossível contra ele esgrimir as diretas e imediatas razões de facto e/ou de direito que no seu entender conduzem à respetiva ilegalidade, e no caso, tendo presente a matéria constante, especialmente, nos seus art.ºs 9.º a 111º da sua petição de impugnação, onde a mesma, de forma assaz desenvolvida, pretende que tais despesas com essas viagens o foram para incrementar a venda dos produtos comercializados pelas empresas do grupo, onde também viajavam técnicos da empresa, constituindo por isso despesas de publicidade, tal fim que com a fundamentação se visa alcançar, não se coloca minimamente postergado, pelo que a fundamentação expandida no caso, se tem de considerar clara, suficiente e congruente, para cumprir com o desiderato que com a mesma se visa atingir.

Por outro lado e ao contrário do expandido na sentença recorrida, a materialidade invocada pela ora recorrida em sede de direito de audição, não deixou de ser pontualmente tida em conta pela AT, como exige a norma do n.º 7 do art.º 60.º da LGT, como de fls. 152 e segs. do PA apenso se pode colher, tendo mantido a tributação como despesas de representação quanto às viagens e demais verbas relacionadas com os seus clientes, por nelas as ter subsumido, tendo, igualmente, mantido as verbas relacionadas com as invocadas viagens dos colaboradores por falta de identificação destes, mas já aceitou como custo, a tal título inscrito como despesas a verba de € 9.971,47, por a mesma os ter vindo a justificar, desta forma tendo ocorrido uma densificação suficiente do ato em ordem a permitir compreender, plenamente, o balizamento dessas descon siderações como custos fiscais, pelo que a sentença recorrida que em contrário decidiu não se pode manter, tendo de ser revogada com o provimento do recurso”.

E mais adiante:

“4.1.1. Na matéria dos art.ºs 9.º a 50.º da sua petição de impugnação pugna a impugnante que as despesas por viagens com os seus clientes se inseriram numa estratégia de promoção e reconhecimento dos seus produtos (pneus) e das suas características técnicas, como tal tendo em vista um incremento das suas vendas, pelo que devem ser qualificadas como despesas de publicidade, subsumíveis à alínea b) do n.º 1 do artº 23º do CIRC, logo como um custo fiscal que a mesma suportou, indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Pese embora o brilhantismo e explicitação em como no caso funcionaria tal incremento de vendas através de tais viagens, o certo é que a mesma nada veio provar atinente a esses fins propalados, pelo que tais despesas acabam por cair, no conceito de despesas de representação, previsto no artº 81º, n.º 6 do CIRC, que abrange as despesas por viagens em geral, atribuídas a qualquer pessoa ou entidade, quando nem sequer os documentos externos que titulam tais despesas identificam o seu beneficiário, mas apenas, invariavelmente, “B.....”, como de fls. 159 a 167 do PA apenso se pode colher, e bem se

refere no mesmo relatório da ação inspetiva, desta forma não podendo deixar de improceder a matéria atinente a esta questão”.

6.3. Por sua vez, no acórdão fundamento, argumentou-se da forma seguinte:

“Nesta matéria, com referência ao exposto no probatório, refira-se que os serviços de inspeção consideraram os seguintes elementos para proporem as correções (cfr. documento a fis. 85 a 122):

“(..j3,1.3 - CORREÇÃO NÍVEL DO IMPOSTO A PAGAR

3.1.3.1 —B.....LDA

3.1.3.1.1 - Tributações autónomas Não tributou autonomamente, nos termos do previsto no n.º 6 do art. 8, I do CIRC, a importância de €19.207,69, resultante da aplicação da taxa de 6% sobre o custo total de €320.128,12 suportado, durante o exercício de 2003, com as viagens abaixo mencionadas, relacionadas com ofertas de viagens aos clientes, que se enquadram no conceito de despesas de representação conforme definido no n.º 6 do art. 81º do CIRC.

As referidas despesas com viagens foram contabilizadas nas contas “622821 - Viagem (Casa de Campo) e “622822 - Viagem (Cabo Verde)”, tendo como suporte faturas emitidas por diversas agências de viagens;

Faturas — Descrição	Conta	Valor
4187 — Parte do custo de viagem de grupo à República Dominicana . . . . .	622821	237.281,04
4282 — Parte do custo de viagem de grupo à República Dominicana . . . . .	622821	7.698,37
4233 — Parte do custo de viagem de grupo à República Dominicana . . . . .	622821	10.206,78
4330 — Viagem a Tenerife . . . . .	622821	2.427,52
4340 — Valor referente a 3 passagens aéreas fora da EU . . . . .	622821	2.583,12
4338 — Cancelamento pacote turístico — Eurodisney . . . . .	622821	115
300819 — Viagem Lisboa/Fortaleza/Lisboa . . . . .	622821	1.022,24
300135 — Viagem a Cabo Verde Grupo C . . . . .	622821	45.000,00
300515 — Restantes despesas da viagem a Cabo Verde . . . . .	622821	13.794,05
<i>Total</i> . . . . .		320.128,12

Tributação autónoma, 6% sobre 320.128,12 19.207,69

A partir daqui, na decisão recorrida foi entendido que “Não tendo a administração tributária questionado a existência destes custos, nem a sua indispensabilidade, não poderia sem mais, atribuir-lhe a natureza de despesa de representação.

Conforme resulta da fundamentação da administração tributária esta apenas classifica tais despesas como despesas de representação, sendo certo que a impugnante, logo no exercício do direito de audição referiu que tais despesas referiam-se pelo menos em parte a trabalhadores da impugnante, e não apenas a clientes.

Com efeito, a administração tributária, não refere os elementos em que se baseou para concluir sem mais explicações que se trata de despesas de representação.

A Administração tem o dever de fundamentar os seus atos que afetem os direitos ou interesses legítimos dos administrados, de harmonia com o disposto no n.º 3 do artigo 268º da CRP, traduzindo-se na exposição das razões que a levam a praticar o ato e a dar-lhe determinado conteúdo, com a descrição expressa das premissas em que assenta.

Segundo a jurisprudência uniforme do STA, e atendendo à funcionalidade do instituto da fundamentação dos atos administrativos, ou seja, ao fim instrumental que o mesmo prossegue, um ato estará devidamente fundamentado sempre que um destinatário normal possa ficar ciente do sentido dessa mesma decisão e das razões que a sustentam, permitindo-lhe apreender o itinerário cognoscitivo e valorativo do seu autor, de modo a permitir àquele a defesa adequada e consciente dos seus direitos e interesses legítimos.

Pode, assim, dizer-se que um ato está fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal - o bonus pater familia de que fala o artº. 487º, n.º 2 do CC - fica devidamente esclarecido acerca das razões que o motivaram, não necessitando de ser uma exaustiva descrição de todas as razões que estiveram na base da decisão, bastando que se traduza numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito, ou até numa mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituirão neste caso parte integrante do respetivo ato.

Entende-se, pois, que no que se refere à fundamentação das correções, esta não é suficiente.

Ou seja, considerando que tais custos se encontram regularmente documentados através de faturas, e aliás, a sua natureza de custo não é contestada, então cabe à administração tributária a fundamentação de facto e de direito, dos pressupostos da sua atuação, o que manifestamente não sucede in casu porquanto apenas se fazem juízos conclusivos.

Na verdade, não se enunciam factos em concreto que possam sustentar que tais despesas não constituem despesas de publicidade, mas antes despesas de representação.

Assim, as correções impugnadas enfermam de vício de violação de lei conseguinte, a liquidação impugnada deve ser anulada, bem como os respetivos juros compensatórios....”.

Por outro lado, cumpre ter presente que em matéria tributária, o dever de fundamentação dos atos decisórios de procedimentos tributários e dos atos tributários é concretizado de forma genérica, no art.º 71.º da LGT.

Nos termos deste último artigo, «a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária» e a «fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».

Por outro lado, como já ficou dito, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa.

Para ser atingido tal objetivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do ato a reconstrução do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o ato, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.

A partir daqui, considerando os elementos presentes nos autos, tem de entender-se que a fundamentação externada pela AT não satisfaz o requisito de fundamentação exigível, do ponto de vista formal, sendo insuficiente porque não permite a reconstrução do iter cognoscitivo que determinou a decisão da Administração.

Com efeito, tal se aponta na decisão recorrida, a AT não coloca em causa a existência destes custos, nem a sua indispensabilidade, o que significa que existia um trabalho a montante relacionado com o enquadramento dado a tais despesas pela ora Recorrida.

Assim, resulta claro que o dever de fundamentação foi manifestamente postergado, limitando-se o órgão fiscal a proceder, sem mais, a uma reclassificação das referidas despesas.

Ora, reclassificar significa uma nova apreciação da realidade, matéria que tem de partir da análise da velha realidade, por forma a tomar perceptível a razão de ser da nova classificação.

Tal significa que a AT deveria ter começado por afastar o enquadramento de tais despesas como despesas de publicidade, apontando os factos suscetíveis de evidenciar a desconformidade da posição assumida pela Recorrida e não limitar a sua ação à segunda parte da questão com referência à afirmação de tais despesas como despesas de representação.

Nesta medida, a análise do RF permite dizer que a Recorrente nunca se preocupou com a questão, pois que não se surpreende nos elementos dos autos, qualquer elemento do qual se retire a apreciação da relevância da matéria como custos de publicidade, sendo que, neste domínio, perante a declaração do sujeito passivo, e na medida em que a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, questionando os termos da contabilização da realidade em apreço.

Deste modo, considerando que a situação em apreço impunha, por um lado, a desmontagem da apreciação da posição da Recorrida, afastando o enquadramento da situação como custos de publicidade e, por outro lado, a reclassificação da situação, é ponto assente que a Recorrente negligenciou o primeiro elemento (as presentes alegações de recurso são significativas neste domínio), comprometendo de forma decisiva a demonstração do «iter» cognoscitivo e valorativo que conduziu à estatuição, não permitindo ao visado conhecer os antecedentes da tal nova reclassificação, pondo em crise o próprio direito de defesa, na medida em que não se conhece a razão de ser da desconsideração das despesas em apreço como custos de publicidade, o que impõe a confirmação da sentença neste domínio”.

**6.4.** Aqui chegados, podemos então concluir pela omissão de acórdãos?

Não restam dúvidas de que os factos dados como provados em ambos os arestos são muito semelhantes (v alínea D) do probatório supra do acórdão recorrido e a alínea E) do probatório supra do acórdão fundamento).

Porém, não estamos perante diversa interpretação da mesma lei, antes perante diversa apreciação da matéria de facto.

Na verdade, no acórdão recorrido, foi entendido que a administração tributária havia fundamentado devidamente a decisão de liquidação, afastando a tese da recorrente sobre a natureza dos referidos custos como despesas de publicidade e sendo correto o enquadramento como despesas de representação.

Já no acórdão fundamento se entendeu de modo diferente por se ter considerado que a administração tributária deveria ter justificado a razão pela qual afastava as despesas como custos de publicidade.

Estamos, portanto, perante apreciação do conceito de fundamentação do ato tributário e da matéria de facto pertinente. Assim sendo, não pode considerar-se a existência de oposição de acórdãos já que esta pressupõe decisões de direito diversas perante matéria de facto substancialmente idêntica, não cabendo ao STA, neste recurso, a censura da apreciação da matéria de facto que os Tribunais Centrais Administrativos fizeram sobre a mesma.

Em face do que ficou dito, o recurso tem de ser julgado findo, ao abrigo do artº 284º, n.º 5 do CPPT.

7. Nestes termos e pelo exposto, julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 11 de dezembro de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Pedro Manuel Dias Delgado*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2013.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos de admissibilidade.*

### Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após a entrada em vigor do ETAF de 2002 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.*
- II — Verifica-se o 1.º requisito se os acórdãos em confronto assentam em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e está em causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perfilhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas.*
- III — Não se verifica, porém, o 2.º requisito se a orientação perfilhada no acórdão impugnado é plenamente conforme com a que este Supremo Tribunal vem mais recentemente assumindo de forma reiterada, pacífica e unânime, havendo uma sequência ininterrupta de decisões no mesmo sentido desde 2010, todas elas obtidas por unanimidade e na qual tiveram intervenção todos os actuais Juízes Conselheiros em exercício na secção.*

Processo n.º 1331/13-50.

Recorrentes: A... e outro.

Recorridos: Caixa Geral de Depósitos, S. A., e outros.

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

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

- Relatório -

1 – A..... e B....., com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19 de Março de 2013 (fls. 185 a 194 dos autos), que negou provimento ao recurso por eles interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, de 16 de Setembro de 2012, que julgara procedente o incidente de anulação da venda executiva dos imóveis penhorados no processo de execução fiscal n.º 2194200301001523, dele interpõem recurso para este Supremo Tribunal, invocando oposição com os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Março de 2007, proferido no recurso n.º 026/07, de 3 de Outubro de 2007, rec. n.º 514/07, e de 4 de Novembro de 2009, rec. n.º 686/09 (juntos como docs. 1, 2 e 3 a fls. 206 a 238 dos autos).

Os recorrentes apresentaram (fls. 244 a 256) alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de julgados.

Por despacho de 12 de Junho de 2013 (fls. 266/267), do Exmo. Relator no TCAS, veio o recurso a ser admitido, no entendimento de que se verifica a *referida oposição* de acórdãos, ordenando-se em consequência a notificação das partes para apresentarem alegações, nos termos do disposto no art. 282 n.º 3 do CPPT.

Os recorrentes terminam as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

A) O presente recurso por oposição de acórdãos foi interposto do duto acórdão proferido pelos venerandos juízes Desembargadores do Tribunal Central Administrativo, que negaram provimento ao recurso interposto da Doutra sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou procedente o incidente de anulação da venda dos imóveis penhorados no âmbito do Processo de execução Fiscal 21942003010001523 que corre termos no serviço de finanças do Montijo.

B) O entendimento, da 1ª instância e confirmado pelo Tribunal Central Administrativo foi o de que, no âmbito da venda em execução Fiscal, mediante proposta em carta fechada, se aplica subsidiariamente, ex vi artigo 2.º do CPPT, as normas do Código de Processo Civil e, concretamente, o disposto no art. 886 n.º 4 do CPC no que respeita à obrigatoriedade da notificação da decisão sobre a venda, ao credor com garantia real, sobre os bens a vender.

C) Os recorrentes, não se conformam com este entendimento, uma vez que viola a letra da lei e o espírito do legislador, estando em oposição com diversos acórdãos anteriores proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo, e que firmaram jurisprudência no sentido de que os credores com garantia real não têm de ser notificados do dia e hora da venda dos bens, em processo de execução fiscal, na modalidade de venda mediante proposta em carta fechada, por se entender que o CPPT, estatui um regime especial relativamente ao que é legislado no CPC, não existindo lacuna quanto àquela modalidade de venda (i.e. proposta em carta fechada).

D) À questão jurídica controvertida cresce que não é aplicável às vendas em EXECUÇÃO FISCAL, que se pretendem ver anuladas, o regime do CPC, uma vez que não existe omissão de regulamentação no Código de Procedimento e Processo Tributário quanto à Publicidade da venda por “proposta em carta fechada”, onde aí não se exige a notificação dos credores com garantia real e reclamantes de créditos do despacho que determina a venda.

E) A matéria aí regulada encontra-se especialmente regulamentada no CPPT, nos artigos 248.º a 258.º do CPPT, onde se define o regime de venda dos bens penhorados em execução fiscal, nomeadamente, a PUBLICIDADE e as formalidades a que está sujeita (artigos 249.º e 256.º CPPT), bem como o valor base dos bens e modalidades de venda (artigo 248.º, 250.º e 252.º e 255.º do CPPT).

F) E estatui-se no artigo 252.º n.º 1 alínea a) do CPPT que a venda só será feita noutras modalidades previstas no CPC quando no dia designado para a abertura de “propostas em carta fechada” não existirem proponentes.

G) Significa isto que, quando a venda em processo de execução fiscal é feita na modalidade “regra” – proposta em carta fechada – aplica-se o CPPT onde ela aí está perfeitamente regulada.

H) O artigo 249.º do CPPT regula, também, de forma especial a “PUBLICIDADE DA VENDA”, não se prevendo a notificação dos credores hipotecários, do despacho que determina a venda, mas tão somente os detentores de DIREITO DE PREFERÊNCIA E REMISSÃO.

I) O Venerando ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL n.º 166/2010 de 28/04/2010 in *Diário da República*, II série, n.º 104, de 28/05/2010, pp. 29660 a 29664, invocado na doutra sentença recorrida, refere-se a situações em que se encontram na fase da VENDA POR NEGOCIAÇÃO PARTICULAR, situação diversa da que estamos a tratar (venda por proposta em carta fechada), pelo que falece a fundamentação vertida na sentença recorrida relativa à aplicação deste acórdão às vendas em causa nestes autos.

J) Nesta conformidade, a doutra sentença viola, entre outras disposições legais, o disposto no artigo 248.º e seguintes do CPPT, especialmente o disposto no art. 249.º do CPPT, e, como tal, deverá ser revogada.

K) Em consequência, deverá firmar-se jurisprudência relativamente à questão jurídica controvertida nestes autos, no sentido de que não é aplicável à venda em execução fiscal na modalidade de proposta em carta fechada, as normas do Código de Processo Civil, nomeadamente no que respeita ao regime da venda por proposta em carta fechada, concretamente o disposto no artigo 886.º n.º 4 do CPC, porquanto as formalidades dessa modalidade de venda estão sobejamente regulados no CPPT no que se refere ao regime da venda em execução fiscal, não existindo qualquer LACUNA no regime especial.

L) E havendo lei especial, este derroga a aplicação da lei geral.

M) Também este é o entendimento da JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE, como é exemplo o duto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4/11/2009 (proc. n.º 686/09) in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), transcrevendo-se o respectivo sumário (Cfr. Doc. 3 do requerimento de interposição de Recurso):

*“I - Em processo tributário, a notificação da venda executiva ao credor com garantia real é feita «mediante editais, anúncios e divulgação através da Internet», de acordo com o disposto no n.º 1 do 249.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário - não havendo aplicação subsidiária dos preceitos do Código de Processo Civil, por inexistir lacuna de previsão legal em tal matéria.*



*II - Em processo de execução fiscal, os credores com garantia real, mormente através da Internet, terão um conhecimento imediato e eficaz sobre a venda e os seus aspectos essenciais, não ficando impossibilitados de atacar eventuais irregularidades da mesma”.*

N) Assim, conforme ficou alegado, deverá revogar-se o venerando acórdão recorrido na medida em que o mesmo é contraditório com o entendimento firmado, no sentido de que não é aplicável à venda em execução fiscal na modalidade de proposta em carta fechada, as normas do Código de Processo Civil, nomeadamente no que respeita ao regime da venda por proposta em carta fechada, concretamente o disposto no artigo 886.º n.º 4 do CPC, porquanto as formalidades dessa modalidade de venda estão sobejamente regulados no CPPT no que se refere ao regime da venda em execução fiscal, não existindo qualquer LACUNA no regime especial.

O) Este entendimento foi fundamentado nos acórdãos que estão em OPOSIÇÃO com o Acórdão recorrido, cuja oposição foi devidamente demonstrada no âmbito da Alegação a que se refere o disposto no artigo 284.º n.º 3 do CPPT, para a qual se remete e cujo teor dá por reproduzido aqui, e que se identificam, sendo o entendimento perfilhado por tais Acórdãos o que cumpre a letra e o espírito do legislador:

a) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 026/07, datado de 28/03/2007, pela 2.ª Secção, subscrito pelo Sr. Relator Venerando Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho, Recurso per saltum da douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, publicado em [www.dgsi.pt/jsta.nsf](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf) (doc. 1 junto com o requerimento de interposição do recurso);

b) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0514/07, datado de 03/10/2007, pela 2.ª Secção, subscrito pelo Sr. Relator Venerando Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queirós, Recurso per saltum da douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, publicado em [www.dgsi.pt/jsta.nsf](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf) (doc. 2 junto com o requerimento de interposição do recurso);

c) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0686/09, datado de 04/11/2009, pela 2.ª Secção, subscrito pelo Sr. Relator Venerando Juiz Conselheiro Dr. Jorge Lino, Recurso per saltum da douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, publicado em [www.dgsi.pt/jsta.nsf](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf) (doc. 3 junto com o requerimento de interposição do recurso);

P) Nesta conformidade, a douta sentença recorrida viola, entre outras disposições legais, as do disposto nos artigos 248.º e seguintes do CPPT, especialmente o artigo 249.º do CPPT, artigo 2.º alínea e) do CPPT, assim como está em oposição com a jurisprudência dominante.

*TERMOS EM QUE, com o suprimento de Suas Excelências, Juizes Conselheiros do Pleno do Contencioso Tributário do Supremo tribunal administrativo, deverá revogar-se o venerando Acórdão recorrido e, por consequência, perfilhando-se a tese vertida nos Acórdãos que estão em oposição e se decida no sentido de que não é aplicável à venda em execução fiscal na modalidade de proposta em carta fechada, as normas do Código de Processo Civil, nomeadamente no que respeita ao regime da venda por proposta em carta fechada, concretamente o disposto no artigo 886.º n.º 4 do CPC, porquanto as formalidades dessa modalidade de venda estão regulados no CPPT no que se refere ao regime da venda em execução fiscal, não existindo qualquer LACUNA no regime especial.*

*Assim se fazendo a Conselheira Justiça!*

2 – Contra-alegou a recorrida CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, nos termos de fls. 287 a 304 dos autos, sustentando que, dos três Acórdãos indicados como Acórdãos fundamento pelos recorrentes apenas um tem por base situação fáctica semelhante à subjacente ao Acórdão recorrido – o Acórdão de 3/10/2007, proferido no processo n.º 0514/07 (porquanto nos outros dois estavam em causa vendas executivas realizadas por “negociação particular” e não por “proposta em carta fechada”) – e que este não se encontra em sintonia com a jurisprudência dominante mais recente nesta matéria, pugnando por que seja negado provimento ao recurso e mantido o acórdão recorrido nos seus precisos termos.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 314 a 317 dos autos, sustentando que inexistente identidade de situação de facto entre os acórdãos invocados como fundamento e o acórdão recorrido e que, caso assim não se entenda, deve ser negado provimento ao recurso, pois a tese sustentada no acórdão recorrido merece concordância do MP.

4 - Por despacho da Relatora de 6 de Novembro de 2013 (fls. 319, verso e 320, frente, dos autos) determinou-se que, atento a que a questão decidenda é apenas uma e os recorrentes apontaram três (3) Acórdãos como fundamento - e não tendo o Relator no TCA-Sul convidado os recorrentes a escolher apenas um deles -, fossem então os recorrentes notificados para virem eleger, dos três Acórdãos indicados, aquele em relação ao qual pretendiam que a alegada oposição fosse apreciada.

Em resposta, vieram os recorrentes declarar (fls. 322) que pretendem eleger como Acórdão fundamento o Acórdão deste STA de 3 de Outubro de 2007, proferido no rec. n.º 514/07, relatado pelo Senhor Conselheiro Baeta de Queirós.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

5 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito, sendo a questão que constitui o objecto do presente recurso a de saber se, como decidido, o disposto no artigo 886.º-A n.º 6 (actual n.º 6 do artigo 812.º) do Código de Processo Civil, na parte em que manda notificar a decisão sobre a venda aos credores reclamantes com garantia real sobre os bens a vender é subsidiariamente aplicável ao processo de execução fiscal, concretamente no caso de venda executiva por “proposta em carta fechada”.

6 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão recorrido:

a) No âmbito da execução fiscal n.º 2194200301001523, instaurada no Serviço de Finanças do Montijo contra a sociedade C....., Lda., foram penhorados os seguintes imóveis:

1 – Em 20.06.2007, a fracção autónoma designada pela letra “J”, inscrita na matriz predial urbana da freguesia de ....., concelho de Tavira, sob o artigo 1557 (cfr. fls. 28-29 e 43 do processo de execução fiscal apenso);

2 – Em 23.07.2008, a fracção autónoma designada pela letra “G”, inscrita na matriz predial urbana da freguesia de ....., concelho de Tavira, sob o artigo 1557 (cfr. fls. 77-88 do processo de execução fiscal apenso);

b) Sobre as referidas fracções autónomas e para garantia de mútuo celebrado com o executado, este havia constituído duas hipotecas, registadas em 08.02.2002, a favor da Caixa Geral de Depósitos, S.A. (CGD) (cfr. idem);

c) Por despacho do órgão de execução fiscal de 01.10.2008, foi determinada a venda dos referidos imóveis, por propostas em carta fechada, tendo sido designado o dia 10.12.2008 para a abertura das propostas (cfr. fls. 92-93 do processo apenso);

d) As vendas foram publicitadas através de editais e anúncios publicados no “Correio da Manhã” (cfr. fls. 183-186 do processo apenso);

e) Em 10.10.2008 a CGD foi citada para, nos termos do n.º 1 do artigo 239.º, do Código de Procedimento e Processo Tributário e na qualidade de credor com garantia real sobre os imóveis penhorados, reclamar os seus créditos (cfr. fls. 20-21 dos autos);

f) Por despacho do chefe de finanças de 10.12.2008 foi adiada a abertura das propostas para o dia 26.02.2009 (cfr. fls. 199 do processo apenso);

g) Na sequência da abertura de propostas e do pagamento do preço, a fracção “J”, em 06.03.2009, foi adjudicada ao proponente A..... pelo valor de €62.550,00, pago na totalidade em 04.03.2009 (cfr. fls. 214, 218, 222, 224 e 226 do processo apenso),

h) A fracção “G” foi adjudicada, em 16.03.2009, ao proponente B..... pelo valor de €51.325,00, pago em 11.03.2009 (cfr. fls. 213, 224, 226 e 229 do processo apenso);

i) Em 22.10.2008, relativamente à fracção “G”, e 24.11.2008, relativamente à fracção “J”, a CGD apresentou junto do Serviço de Finanças do Montijo requerimentos de reclamação de créditos, na qualidade de credor com garantia real sobre os bens penhorados (cfr. fls. 26 dos autos);

j) Em 12.03.2009 a CGD tomou conhecimento da venda das fracções por parte do escritório dos seus advogados (cfr. depoimento testemunhal e fls. 234 do processo apenso);

k) A presente acção foi proposta em 18.03.2009 (cfr. fls. 2 dos autos).

l) O valor patrimonial tributário – VPT – da fracção G é de €63.028,13 – fls. 78 do PEF.

m) O valor patrimonial tributário – VPT – da fracção J é de €84.441,00 – fls. 91 do PEF.

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamento:

- Foi penhorado em 16/4/02 um prédio em alvenaria destinado à habitação, inscrito na matriz urbana de ..... sob o art. 3205º e descrito na respectiva conservatória sob o n.º 1122;

- A penhora foi registada em 18/10/02;

- Por despacho de 2/6/04 foi determinada a venda por meio de proposta em carta fechada no dia 21/7/04, procedendo-se aos respectivos anúncios e à convocação de credores e venda judicial por edital;

- Na data da venda não surgiram propostas e ordenou-se a venda por negociação particular dela foi notificada a executada e fiel depositário, sendo publicitada a venda no DIÁRIO das BEIRAS em 16/11/04 e 17/11/04;

- Por requerimento de 9/5/05, a CGD dirigiu ao Chefe da Repartição de finanças onde corre a execução, veio lembrar que havia reclamado créditos em 20/5/04 relativamente aos executados... e marido...;

- O chefe da respectiva repartição respondeu por ofício de 13/9/05 informando que dada a inexistência de propostas em carta fechada no dia 22/7/04 se encontra agora em fase da venda por negociação particular ao mesmo tempo que foram feitas penhoras nos vencimentos dos executados;

- No seguimento de tal informação a CGD, em 23/9/05, veio requerer a anulação da venda que por despacho do Tribunal de 5/2/07, foi o processo convolado para recurso do art. 276.º do CPPT».

7 – Apreciando.

#### 7.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

O presente recurso por oposição de acórdãos vem limitado à parte em que o acórdão recorrido, apreciando *do alegado erro de julgamento quanto ao direito aplicável* alegadamente cometido pela sentença recorrida, negou provimento ao recurso interposto pelos recorrentes, confirmando a sentença que anulou a venda executiva por preterição do dever de notificação dos credores reclamantes com garantias sobre os bens a vender do despacho que designou a data para abertura das propostas e venda, porquanto tal omissão se configura como nulidade processual – por violação do disposto na alínea a) do artigo 253.º do CPPT e do disposto no n.º 6 (anterior n.º 4) do artigo 886.º-A do CPC, este aplicável “ex vi” do disposto na alínea e) do artigo 2.º do CPPT –, que, porque susceptível de afectar o acto de venda, determina anulação destas.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (fls. 266 e 267 dos autos), importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (*vide*, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685.º-C, n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se no ano de 2009, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

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

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

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

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se deve entender-se, por aplicação subsidiária das normas do Código de Processo Civil, que a decisão de proceder à venda do bem em processo de execução fiscal, ainda que a modalidade de venda adoptada seja a de venda por “propostas em carta fechada”, tem de ser previamente notificada aos credores reclamantes com garantias sobre os bens a vender.

A esta questão respondeu o acórdão recorrido em sentido afirmativo, confirmando a sentença recorrida que assim o julgara também, apoiando-se doutrinariamente na posição expressa por JORGE LOPES DE SOUSA (CPPT anotado, 6.º ed., Volume III, pp. 112/115), enquanto no acórdão fundamento se decidiu que *o despacho que determina a venda a realizar na execução fiscal não tem de ser notificado ao credor reclamante, por força do disposto no artigo 886.º-A n.º 1 do Código de Processo*

*Civil, norma que não é subsidiariamente aplicável naquela forma de processo*, revogando a sentença recorrida que julgara verificada nulidade processual por falta de tal notificação.

Estamos, pois, perante respostas expressas divergentes à mesma questão fundamental, no quadro de uma situação de, não sendo idêntica, se apresenta como subsumível às mesmas normas legais e perante um quadro normativo de referência que não apresenta alterações significativas.

Não obstante, não pode o presente recurso prosseguir, pois que falha o segundo requisito de que depende a admissibilidade do recurso por oposição de julgados, pois o acórdão recorrido está em sintonia com a *jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo*.

Tem entendido este Supremo Tribunal – cfr., paradigmaticamente o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19 de Setembro de 2012, proferido no recurso n.º 1075/11 – que a existência de uma *jurisprudência consolidada deve transparecer ou do facto de a pronúncia respectiva constar de acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o art. 17.º, n.º 2, do actual ETAF) ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido, obtidas por unanimidade em todas as formações da Secção*.

Ora, o acórdão recorrido, no segmento impugnado, adoptou, quanto à questão fundamental sobre a qual se verifica oposição de julgados, posição plenamente conforme com a que este Supremo Tribunal vem mais recentemente assumindo de forma reiterada, pacífica e unânime - e qualquer que seja a concreta modalidade de venda executiva adoptada (pois que, ao contrário do sugerido pelos recorrentes, não é a modalidade de venda adoptada que determina se deve ou não haver notificação aos credores reclamantes da decisão de venda, como aliás resulta do facto de os próprios recorrentes, no seu requerimento de interposição de recurso, terem indicado como acórdãos fundamento dois acórdãos deste STA em que a modalidade de venda adoptada não era a de “por proposta em carta fechada”) - verificando-se haver uma sequência ininterrupta de decisões no mesmo sentido, todas elas obtidas por unanimidade e na qual tiveram intervenção todos os actuais Juizes Conselheiros em exercício na secção (cujos nomes se destacam na listagem *infra*), como resulta da seguinte lista:

- Acórdão de 7 de Julho de 2010, rec. n.º 188/10, Relator: **Casimiro Gonçalves** (adjuntos: Pimenta do Vale/Miranda Pacheco);

- Acórdão de 3 de Novembro de 2010, rec. n.º 244/10, **Relatora: Dulce Neto** (adjuntos: Alfredo Madureira/**Valente Torrão**);

- Acórdão de 22/06/2011, rec. n.º 353/11, Relator: **Casimiro Gonçalves** (adjuntos: António Cahau/**Isabel Marques da Silva**);

- Acórdão de 20 de Junho de 2012, rec. n.º 161/12, Relator: **Francisco Rothes** (adjuntos: Fernanda Maças/**Casimiro Gonçalves**);

- Acórdão de 5 de Julho de 2012, rec. n.º 180/12, Relatora: Fernanda Maças (adjuntos: **Casimiro Gonçalves/Lino Ribeiro**);

- Acórdão de 10 de Outubro de 2012, rec. n.º 700/12, Relator: **Valente Torrão** (adjuntos: **Ascensão Lopes/Pedro Delgado**);

- Acórdão de 23 de Janeiro de 2013, rec. n.º 667A/12, Relatora: **Dulce Neto** (adjuntos: **Isabel Marques da Silva/Lino Ribeiro**);

- Acórdão de 2 de Outubro de 2013, rec. n.º 1385/13, Relatora: **Dulce Neto** (adjuntos: **Ascensão Lopes/Pedro Delgado**).

E assim sendo, necessário é julgar findo o recurso, pois que o acórdão impugnado não diverge, antes converge, com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.





Depósito legal n.º 25 495/89

---

## **APÊNDICE**

### **SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de julho,  
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,  
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.

---