



DIÁRIO DA REPÚBLICA

15 de maio de 2013

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 4.^o trimestre de 2012

Acórdão de 17 de Outubro de 2012.**Assunto:**

Recurso por oposição de julgados. Falta de pressupostos.

Sumário:

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

Processo n.º 151/12-50.

Recorrente: Ferreira Martins & Simões, L.^{da}

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. Ferreira Martins & Simões, Lda., recorre, por oposição de acórdãos, do aresto proferido em 18/10/2011 no Tribunal Central Administrativo Sul (fls. 523 a 538) que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do TAF de Sintra que, por sua vez, julgara improcedente a impugnação judicial de liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2001, e respectivos juros compensatórios.

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. 569 a 579).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no TCAS (fls. 605), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos (no tocante às três questões invocadas pela recorrente) e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT.

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

A) Enquanto que - e referindo-nos aqui à primeira situação de oposição de julgados -, no Acórdão Recorrido se considerou que a data em que se devem considerar como validamente notificados os contribuintes quando os actos de liquidação de imposto sejam levados ao seu conhecimento, através do recurso à utilização do regime de notificação com hora certa, deverá corresponder à data de afixação da nota de citação, prevista no n.º 4 do artigo 240º do CPC, no Acórdão proferido em 9 de Junho de 2009, pela Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul (2º Juízo), no âmbito do processo n.º 03060/09, mencionado nos pontos 9 e 10 supra entendeu-se já que tal data deverá, em princípio, corresponder à data em que, nos termos do artigo 241º do CPC, é enviada a carta registada ao citando, comunicando-lhe, entre outros elementos, a data e o modo por que o acto se considerada realizado e o prazo de oferecimento da sua defesa;

B) Das disposições conjugadas dos artigos 45º da LGT, 36º e 38º do CPPT e 233º e segs. do CPC, resulta claro que:

- as citações “quase-pessoais” de actos de liquidação adicional de IRC apenas se poderão considerar como notificações válidas para efeitos do disposto na primeira daquelas disposições na data em que se possa presumir que os actos terão chegado ao conhecimento do seu destinatário;

- no âmbito do processo civil, apenas se presume que o citando terá tido efectivo conhecimento do acto, objecto de citação, nos cinco dias posteriores à data em que a citação é efectuada em pessoa diversa do citando ou à data em que é afixada a nota de citação;

- o direito à liquidação de IRC caducará se a notificação dos actos de liquidação adicional de IRC for efectuada antes do termo dos prazos previstos nos artigos 45º e 46º da LGT;

- para os referidos efeitos, apenas se poderá considerar como “notificação válida” aquela que origine uma presunção válida de conhecimento do notificado do acto de liquidação de imposto;

C) O Acórdão recorrido, referido no ponto 1 das presentes alegações, ao adoptar uma solução jurídica incorrecta, em clara oposição a uma solução jurídica, sancionada noutra aresto - essa sim correcta - enferma de um manifesto erro na aplicação do direito aos factos, violando, assim, o disposto no artigo 36º do CPPT e 45º da LGT;

D) A segunda questão fundamental de direito, relativamente à qual existe uma clara situação de oposição de julgados respeita à questão da admissibilidade do recurso à notificação com hora certa na pessoa do sócio gerente da recorrente nas condições de facto constantes dos presentes autos;

E) Assim, enquanto que no Acórdão Recorrido, se considerou como correcto o recurso à notificação com hora certa na sequência imediata e directa de um funcionário da Direcção-Geral dos Impostos não ter conseguido proceder à notificação da recorrente, na pessoa do seu sócio-gerente, por este não se encontrar na sede social da recorrente, no Acórdão proferido em 17 de Maio de 2005, pela Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul (1º Juízo Liquidatário), no âmbito do processo n.º 04725/01, entendeu-se já que, em tal situação de facto, o recurso à notificação com hora certa era ilegal;

F) Entre estas duas soluções jurídicas, afigura-se-nos claro que só aquela que foi sancionada no Acórdão, proferido em 17 de Maio de 2005, pela Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul (1º Juízo Liquidatário), no âmbito do processo n.º 04725/01 é que se configurará correcta;

G) Com efeito, da conjugação do disposto nos artigos 38º do CPPT e segs. e 190º e segs. do CPC, resulta claro que a notificação pessoal, a efectuar no quadro do procedimento tributário, deverá ser efectuada prima facie através do contacto pessoal com o notificando, podendo este ser efectuado, nos termos do artigo 41º do CPPT, e na ausência do representante legal da sociedade a notificar, na pessoa de qualquer dos seus empregados;

H) No Acórdão recorrido considerou-se, que bastaria que um funcionário da Administração Tributária, na sequência de uma deslocação por si efectuada à sede da recorrente, para proceder à notificação da decisão do procedimento de revisão e da liquidação adicional de IRC, constataste que o gerente daquela aí se não encontrasse presente, para que, sem mais, se recorra a notificação da recorrente com hora certa, nos termos do artigo 240º do CPC;

I) Ao adoptar uma solução jurídica incorrecta, em clara oposição a uma solução jurídica, sancionada noutro aresto - essa sim correcta -, o acórdão recorrido, referido no ponto I das presentes alegações, esqueceu, por completo, o disposto no artigo 41º do CPPT e o sentido de interpretação que se deve retirar da sua interpretação sistemática, não concluindo pela nulidade da notificação efectuada à ora recorrente;

J) A terceira questão fundamental de direito, relativamente à qual existe uma clara situação de oposição de julgados, respeita à questão da relevância dos índices de rentabilidade ou das estimativas das Autoridades Fiscais relativas às margens brutas de custos ou lucros médios em determinados sectores de actividade, para efeitos de quantificação da matéria colectável por métodos indirectos, e, em particular, para efeitos de prova, pelo contribuinte, do excesso na quantificação da matéria colectável;

K) No Acórdão recorrido entendeu-se que tais índices eram, de todo, irrelevantes, por se substanciarem num “método construído a partir de dados bastante desfasados no tempo, em relação à realidade necessitada de ser quantificada e estanque quanto às variáveis utilizadas”;

L) Esta solução jurídica, expressa no Acórdão recorrido, não deixa, contudo, e conforme se entendeu no Despacho do Sr. Juiz Relator de 7 de Dezembro de 2011, de se revelar diametralmente oposta àquela que, sobre esta mesma matéria de direito, foi adoptada no Acórdão, proferido em 4 de Maio de 2010, pela Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul (2º Juízo), no âmbito do processo n.º 03903/10;

M) Segundo entende a recorrente, à face do disposto no artigo 90º da LGT e dos princípios constitucionais que actualmente enformam a tributação do lucro das empresas, a eleição da solução jurídica que merece o apoio da lei terá necessariamente que recair sobre aquela que foi sancionada no aresto proferido em 4 de Maio de 2010, pela Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul (2º Juízo), no âmbito do processo n.º 03903/10 — e nunca sobre aquela que foi, relativamente a esta mesma questão, acolhida no acórdão recorrido;

N) Diferentes soluções jurídicas daquelas que foram adoptadas no acórdão recorrido relativamente a cada um das três questões controvertidas, aqui enunciadas, teriam inexoravelmente conduzido à procedência da impugnação apresentada pela ora recorrente, nos presentes autos;

O) O acórdão recorrido, ao adoptar soluções jurídicas incorrectas, violou o disposto no artigo 36º do CPPT, 41º e 45º da LGT, os artigos 3º, n.º 2, 17º, n.º 3, alínea b) e 18º do Código do IRC e ainda o artigo 90º da LGT;

P) O douto acórdão recorrido, ao não conceder provimento ao recurso apresentado pela recorrente da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, e, como tal, ao manter a correcção ao lucro tributável da recorrente relativa ao exercício de 2001 e a exigibilidade do imposto adicionalmente liquidado, deverá assim, ser revogado.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, em consequência, seja revogado o acórdão recorrido.

1.5. A recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, sustentando que o recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação, por não existir real oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento e concluindo pela forma seguinte:

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. 284º do CPPT.

Ainda que assim não se entenda, sem conceder:

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, que é legítimo o recurso à notificação com hora certa na pessoa do sócio gerente do recorrente, nos termos do n.º 5 do art. 38º do CPPT, e que o órgão da AT tem sempre a possibilidade de recorrer a este meio de notificação sempre que o entenda necessário.

3) Deve, igualmente, ser considerado que, tendo a notificação cumprido os requisitos dos artigos 240º e 241º do CPC, o recorrente deve ser considerado como validamente notificado com hora certa da liquidação em causa, ainda para mais quando, conforme se deliberou no Acórdão recorrido, não foi demonstrada pelo recorrente qualquer factualidade que provasse que a notificação se tinha efectivado numa outra data, como este o pretendia, sendo certo, igualmente, que ainda haveria que determinar se essa outra pretensa data de notificação conduziria, ou não, à caducidade do direito à liquidação.

4) Finalmente, deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, que o método alternativo proposto da operação de um rácio, não é de qualquer forma, prescrito, obrigatoriamente, pelo n.º 1 do art. 90º da LGT.

Termina pedindo que se decida no sentido de que não existe oposição de julgados e se julgue, por isso, findo o recurso ou, se assim não se entender, que o recurso seja julgado improcedente.

1.6. O MP emitiu Parecer nos termos seguintes:

«Quanto às duas primeiras questões afigura-se que no complexo factual resultante dos autos, resultam dúvidas sobre a verificação dos requisitos fácticos do recurso, colhendo-se apenas da documentação que antecede, quanto à tributação por métodos indirectos, que foi utilizada uma percentagem (“rácio”), ao contrário do sucedido no caso dos autos.

Contudo, neste último caso, quer parecer justificar-se a prolação de acórdão por oposição, no sentido de “não haver nenhuma fixação que tenha ainda de ser efectuada nos termos do art. 90º da LGT, para além daquela que resulte da repartição do ónus da prova”.

1.7. Notificadas as partes do teor do Parecer do MP, nada disseram.

1.8. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º O1200505769 de 25/08/2005 a Administração Tributária efectuou uma acção inspectiva à impugnante que se iniciou em 24/10/2005 e terminou em 19/04/2006 e incidiu sobre o exercício de 2001, tendo sido efectuadas correcções ao lucro tributável através de métodos indirectos, que se fundamentam da forma seguinte:

«4.3- Análise Contabilístico-Fiscal

4.3.1 - Conta 71 – Vendas

O s.p. contabiliza as vendas usando apenas como suporte a escritura de compra e venda das fracções, creditando a mesma conta por contrapartida da conta 11-Caixa ou 12-Bancos.

A.- No decorrer da acção de inspecção, verificámos, por comparação entre os mapas que elaboramos por cada lote, (Anexos 33) e os valores registado na contabilidade, na conta 71.2.1.4, (Anexo 34), existir uma diferença a favor do estado de 364.621,22 €, porque ficou por contabilizar em relação ao lote 1 (anexo 33,1/4), fracção D o valor de 498,80 €, bem como deste mesmo lote, fracção J, o valor total da escritura, de 89.783,62 €, de que resulta uma diferença de 90.282,40 €.

Quanto ao Lote 2, ficaram também por registar na contabilidade as escrituras referentes às fracções C e G respectivamente nos valores de 84.795,64 € e 114.723,51 €, cuja diferença perfaz o valor de 199.519,16 €, (anexo 33,3/4).

Relativamente às fracções do prédio da Ericeira, ficou por registar o valor da escritura referente à fracção D de 74.819,68 €. (anexo 33,4/4).

Sobre esta questão foi o s. p. notificado para apresentar justificação deste facto, informando que se tratou de um lapso a não contabilização destas escrituras. (Anexo 35)

Estas diferenças no total de 364.621,24 €, tratam-se de proveitos não contabilizados e não declarados pela sociedade, mostrando-se em quadro resumo a seguir indicado:

QUADRO II

Ano 2001	Construções em lotes		Escrituras Contabilidade (valores em euros)				Diferenças a favor do Estado
Mapa 1	Lote 1	S. Dom. Rana. . .	2001	1 782 204,86	71 2 1 4	1 691 922,46	90 282,40
Mapa 2	Lote 2	S. Dom. Rana. . .	2001	672 005,45	71 2 1 4	472 486,31	199 519,16
Mapa 3	Ericeira . . .	Maфра	2001	259 374,91	71 2 1 4	184 555,23	74 819,68
<i>Total</i>				2 713 585,22		2 348 964,00	364 621,24

B.- Em 08/02/06, foi o representante legal da sociedade notificado, para apresentar, entre outros elementos contabilísticos / ou esclarecimentos, os documentos comprovativos de custos não contabilizados e relacionados com as fracções vendidas no ano de 2001 (ver ponto 1 da notificação de 08/02/06-Fls 2/27 a 4/27 do anexo 44).

Em 13/12/06, o TOC e em nome da sociedade, informa por escrito não ter ainda comprovativos de custos não contabilizados (ver ponto 1 – Fls. 1/27 do anexo 44).

A sociedade, até à presente data não remeteu documentos respeitantes a custos não contabilizados, no entanto poderá ainda apresentá-los no prazo do exercício do direito de audição.

C. - Verificámos também que em 2001 a sociedade procedeu à compra de três lotes de terreno para construção, conforme escritura de 22/11/01 do 1º Cartório Notarial de Cascais, tendo sido liquidado a sisa conforme conhecimento n.º 2095/2012146 de 19/11/01. O valor da aquisição dos lotes totalizou 299.278,746 €. O s.p. contabilizou no ano de 1999, conforme documento 5074, de 30/05/99, o valor de 179.567,24 €, registando-se assim uma diferença nos custos de 119.711,50 €. Foi solicitado junto do TOC, justificação para este procedimento contabilístico, tendo informado por fax de 13/01/06 que por lapso não tinha sido registado o valor da referida escritura. Através do fax de 07/03/06, vem a sociedade informar que procedeu à regularização do lançamento à data de 31/12/05, tendo registado na conta 69 a diferença acima referida.

Assim, vai ser aceite como custo do exercício de 2001 o mesmo valor, ou seja 119.711,50 €. Neste sentido deverá o s.p. anular o lançamento efectuado em 31/12/05.

Para justificar tudo o que anteriormente foi referido junta-se (Anexo 36) composto de 6 documentos.

4.3.2. - Conta 35 Produtos e trabalhos em Curso.

A. - Verificámos que de forma incorrecta apenas existe na contabilidade da sociedade uma conta 35, conforme extracto do balancete geral analítico (Anexo 37), onde o sujeito passivo regista quer o valor das obras acabadas, quer das obras em curso.

Tendo em atenção o conteúdo da conta 35 e de conformidade com o POC, esta conta só deve ser utilizada apenas para registar o valor das obras em curso.

A conta 35 - Obras em Curso, tem movimentação idêntica à conta 32 Mercadorias, ou seja, aquando do apuramento de resultados o valor do saldo inicial é transferido para a conta 81-Resultados Operacionais a débito, sendo esta mesma conta creditada pelo valor da existência final das obras em curso, passando este a ser o novo saldo da conta 35.

B.- Verificámos também que a sociedade embora tenha utilizado a conta 62.1 Subcontratos, com o valor acumulado de 332.554,95 €, esta referida conta não se manteve no balancete final, porque antecipadamente e de forma incorrecta, foi transferido o seu valor para a conta 35, não revelando assim, qual o peso absoluto e relativo desta conta em relação aos custos totais. Assim a rubrica 62 apenas apresenta o valor final de 35.551,00 € (Anexo 38).

Nos moldes em que apresenta a conta 35 e a conta 62, a primeira porque não cumpre o disposto no OC, e a segunda não traduz toda a sua extensão, distorce totalmente a leitura dos indicadores e ou rácios por nós elaborados.

C.- No início da inspecção solicitámos ao TOC a demonstração dos custos de produção de cada uma das fracções vendidas em 2001, tendo-nos informado que não era possível essa informação, entregando-nos sim mapas (Anexo 39) que apenas mostram de forma global o saldo final da conta 35, que engloba quer obras em curso, quer obras acabadas, o que reflecte a forma incorrecta de movimentar a conta 35 - Obras em Curso, conforme já referimos anteriormente.

D.- Após análise ao mapa designado por “Apuramento do Custo das Vendas no ano de 2001”, facultado pelo TOC, (Anexo 39-1/4) verificamos que a sociedade apenas declarou no Anexo A da declaração anual, Custos não Imputáveis às Obras, no montante de 316.902,08 €.

No entanto, foi registar no quadro 05 do mesmo anexo - Variação de Produção - o valor de -1.948.400,25 €, que se referem aos custos do exercício imputados às obras. O s.p. foi notificado em 10/03/06 para justificar aquele valor na rubrica “Regularização de Existências”, tendo respondido por fax de 21/03/06, onde reconhece que a forma mais correcta de apresentar os custos seria nas respectivas contas de custo por natureza, tendo utilizado o quadro 5 da declaração anual - Anexo A, a rubrica Variação de Produção, embora o resultado líquido do exercício não sofra qualquer variação de valor. (Anexo 40)

O sujeito passivo engloba indevidamente no mesmo centro de custos designado por “19 - Buzano - Lote 2 + Lote 1” os valores de custos iniciais e finais de dois lotes, não sendo possível a análise dos custos por lote, pelo que devia ter criado um centro de custo para cada lote.

Isto constitui mais um ponto fraco da contabilidade da sociedade.

4.3.3 - Outras Contas

A.- Os custos financeiros têm grande peso nos custos totais, quer em valores totais quer em valores relativos, conforme se verifica pela análise do mapa de demonstração de resultados e que resumidamente foram:

QUADRO III

Custos e Perdas Financeiras

2000	733 434,00 €
2001	182 558,00 €
2002	207 695,00 €

Salientamos também, e tal como nos foi dito pelo TOC, os custos financeiros, são apenas custos de cada exercício, por não serem imputados às respectivas obras.

Conforme documentos, resumidos em quadro, (anexo 41) verificou-se que em 2001, foram transferidos da conta bancária da sociedade (CGD c/0457014605031-Mem Martins) para a conta bancária do sócio Manuel Martins Simões, na mesma agência, valores no total de 740.449,82 € o que representam cerca de 25% do saldo da conta empréstimos, 2.890.186,92 €, à data de 31/12/2001. Foi a sociedade notificada em 27/02/06, (Anexo 42) para justificação detalhada desta situação, tendo sido respondido que se tratam de montantes provenientes de vendas de fracções já tributadas em IRC, não sendo possível identificar isoladamente cada transferência por não possuírem os documentos comprovativos das mesmas uma vez que o movimento bancário foi efectuado extra-contabilisticamente. (Anexo 43)

B.- Por outro lado verificou-se no decurso da acção de inspecção que o sócio M. M. Simões fez por sua conta, aplicações financeiras que não foram tributadas, sendo que do valor do capital investido advém da actividade da sociedade e de valores omitidos na contabilidade e não declarados/tributados. Nestes termos, e da análise das contas correntes referentes às contas bancárias que identificam Manuel Martins Simões e remetidas pela Caixa Geral Depósitos, detectou-se o montante de 6.710.444\$ (33.471.55 €), respeitantes a juros de depósitos a prazo. Anexam-se as contas correntes onde foram identificados lançamento a lançamento, assinalados com os números 1 a 22. (Anexo 45).

Verifica-se também que o saldo final dos activos financeiros em 31/12/01 é de 5.029.091\$ (25.085,00 €).

C.- Da análise da conta 11.1 - Caixa, e das contas de Bancos, 12.1- Crédito Predial Português e 12.8 - Caixa Geral de Depósitos, de que juntamos extractos de conta corrente, incluímos a título exemplificativo, fotocópias de cinco documentos (notas de lançamento), onde se demonstra como são contabilizados, os valores das escrituras realizadas, situação esta confirmada pelo sujeito passivo, em 13/02/06, e em resposta à nossa notificação de 08/02/06. (Anexo 44).

O s.p. debita a conta 11.1, 12.1, e 12.8 por contrapartida da conta 71.2.1.4, com base apenas na escritura de compra e venda, faltando a justificação da parte financeira, isto é a contabilidade não dispõe dos talões de depósito/transferência, que identifiquem os cheques emitidos pelos adquirentes assim como os bancos em que foram depositados. Existem muitos valores contabilizados em Caixa, com base em documentos internos, que nos levam a crer serem referentes a depósitos/transferências em bancos.

4.4 - Por tudo o que foi exposto no presente projecto de relatório, nomeadamente:

a) - Foi comprovado de forma inequívoca, que os valores constantes das escrituras de compra e venda, são de valor inferior ao somatório dos cheques e transferências que foram emitidos pelos adquirentes das respectivas fracções de cada prédio. A grande maioria dos cheques foram emitidos nome do sócio Manuel Martins Simões, (Ver ponto 4.3.1) em que se verificou que foram omitidos como proveito na contabilidade da sociedade e consequentemente não foram tributados/declarados.

b) - Constatámos a inexistência de documentos de suporte, relativos a transferências bancárias da conta da sociedade para a conta bancária do sócio. A justificação apresentada e em resposta à nossa notificação, o s.p. diz tratar-se de movimentos extra-contabilísticos. (Ver ponto 4.3.2)

c) - Verificámos a forma incorrecta de movimentação da conta 35-Obras em Curso, não permitindo de forma clara o apuramento dos custos de produção de cada fracção por cada lote.

Por este motivo custos das fracções acabadas e vendidas, apenas foram registadas na declaração anual anexo A, na rubrica - Variação de Produção - Q5, servindo assim de complemento ao que a contabilidade não reflecte, ou seja pela não existência da conta Produtos Acabados, cuja diferença de saldo inicial e final, seria a Variação dos Produtos Acabados por motivo de venda.

d) - Comprovou-se que foram emitidos em 2001, cheques em nome do sócio M. M. Simões, que dizem respeito a fracções em que a escritura de venda foi realizado em anos seguintes, por outro lado,

verifica-se a falta de cheques (adiantamentos dos compradores) referentes a fracções que foram vendidas no exercício de 2001 no âmbito da nossa análise.

Verifica-se assim, que foram praticadas inexactidões na contabilidade, que revelam indícios seguros de esta não reflectir a exacta situação patrimonial da empresa, o que torna legítimo o recurso à utilização de métodos indirectos para a determinação do lucro tributável, conforme o estipulado nos artigos 87º alínea b), Arts. 88º alínea d) e 90º da Lei Geral Tributária, conjugados com o artigo 52º do CIRC.» - cfr. relatório e respectivos anexos a fls. 502 e segs. do PAT.

B) A impugnante foi notificada em 03/04/2006 para exercer o direito de audição relativamente ao projecto de conclusões resultantes da inspecção referida na alínea precedente (cfr. fls. 45 e 46 dos autos e 1026 a 1028 do PAT).

C) Em 12/04/2006 a impugnante exerceu o direito de audição (cfr. fls. 48 e 1087 e segs. do PAT).

D) Em 19/04/2006 a impugnante foi notificada do relatório da inspecção e da fixação da matéria tributável de IRC por métodos indirectos (cfr. doc. de fls. 50 a 53).

E) Em 19/05/2006 a impugnante deduziu o pedido de revisão da matéria colectável fixada, ao abrigo do disposto no art. 91º da LGT, o qual foi apreciado, tendo o lucro tributável sido fixado em € 2.452.803,18, e sido efectuada a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios com o n.º 2006 8310034024, no montante total de € 1.012,465,46, relativas ao exercício de 2001, datadas de 16/06/2006 e prazo limita de pagamento em 26/07/2006 (cfr. fls. 55 a 63 dos autos e fls. 1038 a 1045, 1073 a 1084, 1128 a 1138 do PAT).

F) Em 08/06/2006 foi emitido mandado de notificação pessoal à impugnante pelo Director de Finanças de Lisboa da decisão de fixação do lucro tributável mencionada em E) (cfr. documento a fls 1143 do Processo Administrativo).

G) Em 23/06/2006 um funcionário da Administração Tributária deslocou-se à sede do impugnante para proceder à notificação da decisão do procedimento de revisão e da liquidação mencionada na alínea E) nos termos do art. 240º do Código de Processo Civil, não o conseguindo fazer em virtude do representante legal não se encontrar, pelo que deixou a indicação que voltaria no dia 26/06/2006 às 11 horas para efectuar a notificação, documento que foi assinado por duas testemunhas (Cfr. documento a fls. 1141 do Processo Administrativo Tributário).

H) Em 26/06/2006, dois funcionários da Administração Tributária deslocaram-se à sede da impugnante e não se encontrando o representante legal da Impugnante, deixou certidão de notificação com hora certa nos termos do n.º 3 art. 240º do CPC, assinada por duas testemunhas (Cfr. documento a fls. 1142 do Processo Administrativo Tributário).

I) Em 26/06/2006 foi remetido à impugnante através do officio registado n.º 48849 de 26/06/2006, a comunicação prevista no art. 241º do CPC, de que foi efectuada a notificação da liquidação mencionada em E) (Cfr. documento a fls. 1140 do Processo Administrativo).

J) A presente impugnação foi deduzida em 23/10/2006 (cfr. fls. 3).

K) A Impugnante juntou aos autos vários cheques emitidos de contas pessoais do sócio gerente, datados de 1998, 1999, 2000 e 2001 (cfr. fls. 83 a 164, 262 a 338, 343 a 358).

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCAS, em 18/10/2011 (fls. 523/538), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição, relativamente a três questões de direito, distintas entre si, com as soluções jurídicas diversas que foram adoptadas em arestos anteriores, proferidos pelo mesmo TCASul.

Assim:

- Relativamente à questão da data em que se devem considerar como validamente notificados os contribuintes quando os actos de liquidação sejam levados ao seu conhecimento através do recurso à utilização do regime de notificação com hora certa, previsto nos arts. 240º e 241º do Código de Processo Civil, o acórdão recorrido está em oposição com o acórdão proferido no TCAS, na Secção de Contencioso Tributário (2º Juízo), em 9/6/2009, no proc. n.º 03060/09;

- Relativamente à questão da admissibilidade do recurso à notificação com hora certa na pessoa do sócio gerente da Recorrente nas condições de facto constantes dos presentes autos (i.e., na sequência imediata e directa de um funcionário da Direcção-Geral dos Impostos não ter conseguido proceder à notificação da Recorrente, na pessoa do seu sócio-gerente, por este não se encontrar na sede social da Recorrente), o Acórdão recorrido está em oposição com o acórdão proferido pelo TCAS, na Secção de Contencioso Tributário (1º Juízo Liquidatário) em 17/5/2005, no proc. n.º 04725/01;

- Relativamente à relevância dos índices de rentabilidade ou das estimativas das Autoridades Fiscais relativas às margens brutas de custos ou lucros médios em determinados sectores de actividade, para efeitos de quantificação da matéria colectável por métodos indirectos, e, em particular, para efeitos de prova, pelo contribuinte, do excesso na quantificação da matéria colectável, o acórdão recorrido adopta uma solução oposta àquela que sobre esta mesma matéria de direito foi adoptada no ac. do TCAS, na Secção de Contencioso Tributário (2º Juízo), em 4/5/2010, no proc. n.º 03903/10.

3.2. Como acima se referiu, por despacho proferido em 7/12/2011 (fls. 605) o Exmo. relator considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos (no tocante às três questões invocadas).

Mas porque 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; ⁽¹⁾ - 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), 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 às questões em apreciação, que, segundo a recorrente, consistem em saber (i) em que data se devem considerar como validamente notificados os contribuintes quando os actos de liquidação sejam levados ao seu conhecimento através do recurso à utilização do regime de notificação com hora certa, previsto nos arts. 240º e 241º do Código de Processo Civil; (ii) se é admissível o recurso à notificação com hora certa na pessoa do sócio gerente da recorrente nas condições de facto constantes dos presentes autos (i.e., na sequência imediata e directa de um funcionário da Direcção-Geral dos Impostos não ter conseguido proceder à notificação da recorrente, na pessoa do seu sócio-gerente, por este não se encontrar na sede social da recorrente); e (iii) qual a relevância dos índices de rentabilidade ou das estimativas das Autoridades Fiscais relativas às margens brutas de custos ou lucros médios em determinados sectores de actividade, para efeitos de quantificação da matéria colectável por métodos indirectos, e, em particular, para efeitos de prova, pelo contribuinte, do excesso na quantificação da matéria colectável.

Vejam, pois.

4.1. No acórdão recorrido entendeu-se, em síntese, o seguinte:

«A problemática que emerge neste apelo, decorre do apontamento, por parte da Recorrente/Rte., de errado julgamento, perpetrado pela sentença recorrida, quanto ao sentido da decisão das duas questões versadas por esta, especificamente, a caducidade do direito à liquidação e o excesso de quantificação da matéria colectável.

Vejam, pois, se a crítica procede.

Quanto ao aspecto da caducidade, tendo por base os factos julgados provados, a sentença entendeu que, considerando-se a impugnante notificada da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, relativa ao exercício de 2001, na data em que foi afixada a nota de notificação com hora certa, ou seja, 26.6.2006, sendo certo que o discutido prazo de caducidade esteve suspenso, nos termos do art. 46º LGT, desde o início da acção de inspecção até à notificação do relatório de conclusões (entre 24.10.2005

e 19.4.2006), não caducou o direito à liquidação, porquanto, precisamente, no dia da notificação se completaram 4 anos e 177 dias (período de suspensão) desde 31.12.2001.

A Rte., sem pôr em causa esta contagem, identifica ter sido errada a premissa de reputar a impugnante, validamente, notificada no dia 26.6.2006, uma vez que o seu sócio gerente esteve ausente de Portugal entre 22 de Junho e 1 de Julho de 2006, acrescentando que a sociedade, através dos seus representantes, somente tomou conhecimento do teor da liquidação a 3.7.2006, data em que procedeu ao levantamento das notificações no Serviço de Finanças – cfr. conclusões F) a M).

Antes de curarmos saber da virtualidade destes motivos para o efeito pretendido pela Rte., o certo e decisivo, é que nenhuma da factualidade em jogo, indicativa, na sua óptica, de outra data como a de efectivação da disputada notificação, se mostra demonstrada nos autos. Efectivamente, avaliado o julgamento realizado em 1ª instância, os factos alegados nos arts. 35º a 37º e 49º da p.i. e correspondentes aos, agora, aduzidos pela Rte., foram tidos por não provados, sendo incontestável a ausência de reparo, em conformidade com as exigências legais, ao assim julgado, que, por isso, se tem de manter. Ora, na falta do competente substrato factual, qualquer construção jurídica, por mais convincente que possa parecer/ser, resulta, obrigatória e irremediavelmente, inconsequente, o que significa termos de desatender este primeiro fundamento de recurso.»

Já quanto à questão da utilização de métodos indirectos e do alegado excesso de quantificação, o acórdão recorrido, depois de transcrever um excerto da sentença recorrida, exara o seguinte:

«Deste extracto (...) resulta límpida a conclusão de que a quantificação, efectuada pelos competentes serviços da administração tributária/AT, não podia ser afastada relevando custos coligidos pela impugnante, porque, decisivamente, esta, como lhe competia, não provou a respectiva realização, mais, apropriadamente, não os comprovou. Face aos motivos invocados, nenhuma crítica se nos oferece dirigir ao julgamento concretizado nos moldes vindos de apresentar; o qual se patenteia totalmente conforme com as regras e princípios jurídicos aplicáveis, reputando-se inconsequente a insistência, da Rte., no pretenso valor probatório dos cheques juntos aos autos.

Em relação ao reparo que visa o método utilizado, pela AT, para quantificar a matéria tributável do exercício em apreço – cfr. conclusões S) e T), com a publicação e entrada em vigor, a 1.1.1999, da Lei Geral Tributária/LGT, o enquadramento legal dos casos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos viu-se reforçado e explicitado com a previsão do seu art. 74º n.º 3, procedendo a clara distribuição do ónus da prova, entre os envolvidos e interessados nessas situações, no sentido de competir à Administração Tributária/AT o da verificação dos pressupostos da aplicação desses métodos ((1) É que, nos termos do art. 81º n.º 1 LGT, a AT só pode proceder a avaliação indirecta da matéria tributável “nos casos e condições expressamente previstos na lei”) e de caber ao sujeito passivo (contribuinte directo, substituto ou responsável ((2) Cfr. art. 18º n.º 3 LGT) o encargo da prova do excesso da respectiva quantificação.

Sendo característico das situações apontadas por lei como de impossibilidade de avaliação directa da matéria tributável o aparecimento de dívidas sobre a quantificação real, inerentes e consequentes da utilização de métodos indirectos, que, actuando indicadores, sempre e só podem alcançar um valor aproximado do que provavelmente a matéria tributável efectiva terá tido, só é viável e legalmente sustentável uma decisão no sentido da anulação do acto tributário impugnado, por alegado erro em sede de quantificação da matéria tributável, caso o impugnante, sem reticências ou necessários reparos, demonstre, comprove ((3) Sem olvidar os contributos que para o efeito possam resultar da actuação dos poderes conferidos ao juiz nos arts. 13º n.º 1 CPPT e 99º n.º 1 LGT) a ocorrência de “erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada”. Respaldados nos termos eleitos pelo Exmo. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa: ((4) Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado, 4ª Edição, Vislis, pág. 453.3) “Faz-se, aqui, recair sobre o impugnante o ónus da prova da não correspondência entre tal quantificação e a realidade. Tal ónus deverá considerar-se cumprido, (...), não só quando se faça uma demonstração de que existe efectivamente um erro na quantificação, mas também, mesmo sem essa demonstração positiva da existência de erro, quando a matéria tributável fixada por métodos indirectos seja manifestamente excessiva. Este manifesto excesso, sem prova positiva de erro, ocorrerá quando seja evidente que a aplicação dos indicadores utilizados para a fixação da matéria tributável não permitem uma fixação em tal montante, mas em quantidade claramente inferior”.

Sumulando, em situações deste cariz, não logra ao impugnante uma actuação processual e, sobretudo, probatória, direccionada e orientada pelo, simplista e preguiçoso, objectivo de suscitar dívida, ainda que fundada, sobre a quantificação do facto tributário. É imprescindível um desempenho pautado pela concreta e circunstanciada alegação de factos que, uma vez provados, sejam idóneos a comprovar, a demonstrar, com uma certeza adequada e passível de ampla aceitação, a aduzida errónea ou excessiva quantificação da matéria tributável.

Podendo parecer estar-se aqui a erigir uma barreira intransponível para o impugnante, que invoque este fundamento legal e expresso de impugnação judicial, cumpre recordar que, grosso modo, a utilização de métodos indirectos de avaliação da matéria tributável se impõe, destacadamente, nas situações em que o respectivo apuramento se mostra inviabilizado pela falta de credibilidade, inexis-

tência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração da responsabilidade do sujeito passivo.

(...)

Expostos os critérios com que nos temos de nortear, na situação julganda, presente, como clarificador o conteúdo da alegação de fls. 496/497, a Rte., para alicerçar o errado julgamento que aponta à sentença, quanto ao aspecto do método quantificador da matéria tributável, limita-se a avançar que, de acordo com o disposto no art. 90º n.º 1 LGT, a metodologia a utilizar deveria ter passado pela operação de um rácio, dito, divulgado, pela AT, em 1998, que, com base nos anos de 1994 a 1996, indicava, para o CAE 45211, o valor de 1,78%, a aplicar sobre o volume das vendas da impugnante, determinado no relatório de exame à escrita, conduzindo à correcção do lucro tributável, para 2001, de € 96.963,22 ((5) 1,78% x 5.447.371,83).

Com todo o respeito, não se vislumbrando ser este proposto método alternativo, de qualquer forma, prescrito, obrigatoriamente, pelo normativo invocado, temos de afirmar que a circunstância de apurar um montante muito inferior ao resultante do método utilizado pela AT não lhe confere, só por si, a virtualidade de tornar este ilegítimo e ilegal. Acresce, com objectividade, tratar-se de um método construído a partir de dados bastante desfasados, no tempo, em relação à realidade necessitada de ser quantificada e estanque quanto às variáveis utilizadas, uma vez que, designadamente, ao nível dos custos considerados não entra em linha de conta, como ocorrido na situação julganda, com uma significativa falta de comprovação dos mesmos.

Por outro lado, insistindo que impendia sobre a impugnante o ónus da prova do excesso da quantificação resultante da operância de métodos indirectos, apresenta-se-nos sintomático da total ausência de cumprimento dessa determinante obrigação as circunstâncias de nunca haver junto relatório pericial, que protestou, na parte final da p.i., como previsto no art. 117º CPPT ((6) Trata-se dos pareceres periciais tidos por necessários, pelo impugnante, para sustento da impugnação dos actos tributários, com base em erro na quantificação da matéria tributável, pelo que, não estando em causa um meio probatório necessário, se pode defender ser o elemento de prova tido, pelo legislador, como mais adequado e potencialmente convincente para a demonstração desse específico vício), bem como, se ter quedado passiva (passividade que se manteve, inclusive, nesta fase de recurso) perante a omissão do tribunal recorrido em promover a realização de prova pericial, requerida no art. 149º segs. do mesmo articulado, potencialmente, adequada a comprovar o excedente clamado.

Assim, na falta de um ataque dirigido, de forma circunstanciada, ao critério de quantificação utilizado pela AT e, reflexamente, ao juízo, imparcial, feito, na 1ª instância, acerca da sua correcta construção e aplicação, não se pode acolher a proposta, da Rte., no sentido de a sentença aprecianda padecer de erro ao decidir pela inverificação de manifesto erro na quantificação da matéria tributável que suportou a liquidação impugnada.»

4.2. Relativamente às duas primeiras questões (data em que se devem considerar como validamente notificados os contribuintes quando os actos de liquidação sejam levados ao seu conhecimento através do recurso à utilização do regime de notificação com hora certa, previsto nos arts. 240º e 241º do CPC; admissibilidade do recurso à notificação com hora certa na pessoa do sócio gerente da sociedade, se o funcionário encarregado da notificação não tiver conseguido proceder a esta, na pessoa do sócio-gerente, por este não se encontrar na sede social da sociedade) a recorrente invoca oposição, respectivamente, com o decidido no ac. do TCAS, na Secção de Contencioso Tributário (2º Juízo), em 9/6/2009, no proc. n.º 03060/09 e com o ac. do TCAS, na Secção de Contencioso Tributário (1º Juízo Liquidatário) em 17/5/2005, no proc. n.º 04725/01.

4.2.1. Ora, naquele primeiro aresto, o TCAS, enunciando como questão a decidir a de saber se havia erro de julgamento por parte da decisão ali recorrida (sentença que julgara improcedente uma oposição) ao ter entendido que o oponente foi validamente notificado, com hora certa, do acto tributário de liquidação adicional de IRS em 27/12/2004, veio a concluir pela improcedência do recurso, dado que a falta de notificação do acto de liquidação do imposto antes de decorrido o prazo de caducidade, implicando ineficácia daquela e conseqüente inexigibilidade da dívida exequenda, constitui o fundamento de oposição tipificado na alínea e) do art. 204º do CPPT, mas, decorrido tal prazo de caducidade, tal falta de notificação já se integra na própria caducidade, constituindo causa de invalidade do acto tributário e, nessa medida, fundamento de impugnação judicial (e não de oposição à execução fiscal), sendo que, no caso ali em apreço, se verificava esta última situação (falta de notificação integrante de fundamento próprio de impugnação judicial), acarretando, assim, utilização de forma processual desadequada/errada, e sendo que ocorrendo erro na forma de processo o tribunal deve ordenar-se a convolação para a forma adequada, salvo se for patente a existência de qualquer circunstância legalmente impeditiva, como seja o caso da respectiva extemporaneidade.

4.2.2. No segundo aresto invocado (o ac. de 17/5/2005, no proc. n.º 04725/01) estava em causa impugnação judicial de liquidação de IVA, tendo-se concluído:

«I - Embora o modo mais usual de fazer as notificações de actos tributários seja por via postal, pode a autoridade da AT optar pela notificação a efectuar directamente pelo funcionário quando tal se lhe afigure conveniente (cfr. art. 65º, n.ºs. 1 e 4, do CPT, que é o aplicável à situação sub judice) (...).

II - A notificação de uma sociedade deve fazer-se na pessoa de um dos administradores ou gerentes da sociedade, na sede desta, na residência daqueles ou em qualquer lugar onde se encontre, podendo ainda, se não encontrado o representante legal, realizar-se na pessoa de um qualquer empregado, capaz de transmitir os termos do acto, que se encontre na sede ou em alguma dependência da sociedade, tudo nos termos do disposto no art. 68º, n.ºs. 1 e 2, do CPT.

III - Se o funcionário da AT encarregado de cumprir o mandado de notificação lavra certidão dizendo que se deslocou à sede da sociedade, a fim de notificá-la na pessoa do seu gerente e que aí não o encontrou e lhe foi dito por uma empregada da sociedade que não se sabia do mesmo nem quando regressava, a única maneira de a sociedade notificanda pôr em causa a factualidade constante da certidão (documento autêntico pelo qual o funcionário, no exercício de funções e no âmbito das mesmas, atesta factos ou por si praticados ou da sua percepção e que, por isso, goza de força probatória plena, nos termos do art. 371º, n.º 1, do CC) é mediante a dedução de incidente de falsidade, regulado, à data, nos arts. 360º a 370º do CPC, como resulta do n.º 1 do art. 372º do CC.

IV - Sendo certo que as normas do CPC respeitantes a notificações são supletivamente aplicáveis ao procedimento tributário (cfr. alínea f) do art. 2º do CPT), tal não permite concluir pela possibilidade de, na notificação de uma sociedade, o funcionário da AT deixar hora certa na sede da sociedade para o gerente desta, pois o art. 235, n.º 1, do CPC (na redacção do Decreto-Lei n.º 242/1985, de 9 de Julho, que é a aplicável), não previa essa possibilidade, pois apenas indica como local onde deixar a hora certa a residência do notificando, o que significa que excluiu do âmbito da notificação por hora certa as sociedades, o que bem se compreende, porque estas têm, por norma, uma estrutura organizacional que passa pela existência de uma sede e, relativamente a elas, se previa a possibilidade de citação na pessoa do representante legal ou de um qualquer empregado, na sede, ou do representante legal, em qualquer lugar, se nem ele nem qualquer empregado fossem encontrados na sede (cfr. art. 234º, n.º 1, 3 e 4, do CPC, na redacção do Decreto-Lei n.º 242/1985).

V - Ora, o notificando não é o referido sócio-gerente da sociedade (e, se o fosse, a hora certa apenas poderia ser deixada na sua residência e já não no seu local de trabalho, possibilidade que apenas veio a ser admitida pelo art. 240º, n.º 1, do CPC, na redacção do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro), contrariamente ao que parece ter entendido a AT, mas a própria sociedade, sendo apenas que esta pode e deve, preferencialmente, ser notificada na pessoa de um seu representante legal.

VI - Mesmo que não se aceite a tese exposta em IV e V, certo é que o funcionário da AT não poderia deixar hora certa para esse gerente, a fim de notificar a sociedade na pessoa dele, sem antes ter efectuado diligências de procura do gerente na residência deste ou em qualquer outro lugar e, mesmo que se entenda que as informações prestadas pela empregada da sociedade e referidas em III dispensavam tais diligências, nunca poderia optar por essa modalidade de notificação se se mostrava possível a notificação da sociedade na pessoa da referida empregada encontrada na sede.»

4.2.3. Ora, relativamente a estas duas primeiras questões jurídicas identificadas como estando em oposição de acórdãos (data em que se devem considerar como validamente notificados os contribuintes quando os actos de liquidação de imposto sejam levados ao seu conhecimento através do recurso ao regime de notificação com hora certa; e admissibilidade do recurso à notificação com hora certa na pessoa do sócio gerente da recorrente nas condições de facto constantes dos presentes autos) o acórdão recorrido não emitiu qualquer pronúncia expressa sobre elas, pois que concluiu que não tinha ocorrido a caducidade do direito à liquidação considerando, apenas, que o recorrente não tinha demonstrado nos autos que tinha sido notificado numa outra data que não aquela que foi considerada.

Na verdade, atentando no teor do excerto acima transcrito o que se diz no acórdão é que a recorrente, sem pôr em causa a contagem feita (no sentido de que no dia da notificação se completaram 4 anos e 177 dias (período de suspensão) desde 31/12/2001) «... identifica ter sido errada a premissa de reputar a impugnante, validamente, notificada no dia 26.6.2006, uma vez que o seu sócio gerente esteve ausente de Portugal entre 22 de Junho e 1 de Julho de 2006, acrescendo que a sociedade, através dos seus representantes, somente tomou conhecimento do teor da liquidação a 3.7.2006, data em que procedeu ao levantamento das notificações no Serviço de Finanças (...)

Antes de curarmos saber da virtualidade destes motivos para o efeito pretendido pela Rte., o certo e decisivo, é que nenhuma da factualidade em jogo, indicativa, na sua óptica, de outra data como a de efectivação da disputada notificação, se mostra demonstrada nos autos. Efectivamente, avaliado o julgamento realizado em 1ª instância, os factos alegados nos arts. 35º a 37º e 49º da p.i. e correspondentes aos, agora, aduzidos pela Rte., foram tidos por não provados, sendo incontestável a ausência de reparo, em conformidade com as exigências legais, ao assim judiciado, que, por isso, se tem de manter. Ora, na falta do competente substrato factual, qualquer construção jurídica, por mais

convincente que possa parecer/ser; resulta, obrigatória e irremediavelmente, inconsequente, o que significa termos de desatender este primeiro fundamento de recurso».

Ou seja, como bem alega a recorrida Fazenda Pública, o acórdão recorrido não se debruçou expressamente sobre as duas questões jurídicas acima identificadas tendo emitido juízo sobre a não caducidade do direito à liquidação com base nos factos dados como assentes pela 1ª instância e considerando que o recorrente não tinha feito prova sobre os factos por si alegados e que pretendiam demonstrar uma outra eventual data, que não aquela que foi considerada pela AT, como a data em que se efectivou a notificação. Nada se tendo, pois, apreciado, nem relativamente à questão atinente à data em que se devem considerar como validamente notificados os contribuintes quando os actos de liquidação de imposto sejam levados ao seu conhecimento através do recurso ao regime de notificação com hora certa, nem à questão da admissibilidade do recurso à notificação com hora certa na pessoa do sócio gerente da recorrente nas condições de facto constantes dos presentes autos.

Aliás, relativamente à primeira questão, no acórdão do TCAS, de 9/6/2009, no proc. n.º 03060/09 (invocado relativamente à primeira questão), nem sequer é abordada a problemática da data em que se devem considerar como validamente notificados os contribuintes quando os actos de liquidação de imposto sejam levados ao seu conhecimento através do recurso ao regime de notificação com hora certa.

Ou seja, independentemente de quaisquer outras vicissitudes, resulta claro da análise do julgamento feito no acórdão recorrido e nos acórdãos fundamento que não existe entre eles divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao presente recurso por oposição de acórdãos, pois que, não tendo havido no acórdão recorrido qualquer apreciação expressa das referidas questões, também não pode afirmar-se ter-se ali decidido de forma contrária aos invocados acórdãos fundamento.

E porque, por um lado, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos (não bastando 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 - e, porque, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, embora esta deva ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais, concluímos 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, nesta parte (isto é, quanto às duas primeiras questões suscitadas), 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.

5. Resta apreciar a questão da também alegada oposição de julgados no que respeita à relevância dos índices de rentabilidade ou das estimativas das Autoridades Fiscais relativas às margens brutas de custos ou lucros médios em determinados sectores de actividade, para efeitos de quantificação da matéria colectável por métodos indirectos, e, em particular, para efeitos de prova, pelo contribuinte, do excesso na quantificação da matéria colectável.

5.1. Diz a recorrente que o acórdão recorrido está, nesta parte, em oposição com o decidido no ac. do TCAS, de 4/5/2010, no proc. n.º 03903/10, dado que, apesar de ela (recorrente) ter feito apelo aos índices de rentabilidade e às estimativas das Autoridades Fiscais relativas às margens brutas de custos ou lucros médios em determinados sectores de actividade, para efeitos de quantificação da matéria colectável por métodos indirectos, e, em particular, para efeitos de prova, pelo contribuinte, do excesso na quantificação da matéria colectável, o acórdão recorrido entendeu que tais índices eram, de todo, irrelevantes, por se consubstanciarem num “método construído a partir de dados bastante desfasados no tempo, em relação à realidade necessitada de ser quantificada e estanque quanto às variáveis utilizadas”, solução jurídica esta que se revela oposta àquela que, sobre esta mesma matéria de direito, foi adoptada no indicado acórdão fundamento, no qual se concluiu que “Para determinação da matéria colectável por estimativas ou presunções podem ser utilizados quaisquer meios, designadamente as margens de lucro brutas de custo do sector, índices de rentabilidade, etc., na falta de outros elementos colocados à disposição da AF e directamente recolhidos da actividade do contribuinte” e que “... no ponto que o que é importante é fazer o apuramento por métodos claros e objectivos, bem como seguros”, pelo que, se assim é, então, no caso, porque a contabilidade do contribuinte não merecia credibilidade e não existiam outros dados relevantes e seguros, nada mais seguro do que recorrer aos estudos efectuados pela AF sobre o sector da actividade em que se insere a desenvolvida pela impugnante.

Daí que, embora o elenco de elementos, constantes do n.º 1 do art. 90º da LGT, a ter em consideração pelas Autoridades Fiscais, para efeitos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos,

não obrigue tais Autoridades a atender a todos eles, de acordo com os princípios da capacidade contributiva e da tributação sobre o lucro real, estes não poderão deixar de ser considerados como relevantes para esse efeito, isto mesmo quando tal relevância conduza a resultados favoráveis ao contribuinte, ao demonstrar, por exemplo, com base em critérios estatísticos, construídos pelas próprias Autoridades Fiscais, que aquele, por via da determinação da sua matéria tributável com base em métodos indirectos, passaria a apresentar margens de lucro que nenhuma empresa do sector apresentaria, nem sequer as mais rentáveis.

Vejam os.

5.2. No citado acórdão fundamento estava em causa impugnação judicial de IRS, operada com recurso a métodos indirectos.

A decisão da 1ª instância concluíra pela procedência da impugnação por considerar que, tendo a AT fundamentado o recurso à aplicação de métodos indirectos apelando ao disposto no então art. 38º do CIRS e nos arts. 85º/1 e 87º e segs. da LGT, não especificara, contudo, se se estava perante a impossibilidade de comprovação e quantificação exacta e directa da matéria tributável, ou se se tratava de um caso em que a matéria tributável se afastava, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante 3 anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na LGT ou, ainda, se, sem razão justificada, haviam sido apresentados resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante 3 anos consecutivos (cfr. art. 87º da LGT, para o qual remete o art. 39º do CIRS).

E mais concluíra (a decisão de 1ª instância) que, sendo esta factualidade meramente conclusiva (por se tratar, por um lado, do mero enquadramento legal, incompleto, onde assenta a actuação da AT, e por não se especificarem, por outro lado, em sede de fundamentação, os factos que, do ponto de vista do relatório, levam a concluir, precisamente, que os valores de receitas nos anos em referência foram abaixo dos normais para a actividade de táxi em Lisboa), então, como à AT competia demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação por métodos indirectos e, feita essa prova, recaía sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação, era de concluir que, no caso, faltando os pressupostos de que a lei – arts. 87º e ss. da LGT - faz depender o recurso (excepcional) a métodos indirectos, a liquidação impugnada não se poderia manter.

Enunciando como questão a decidir a de saber se no caso se verificavam os pressupostos para a matéria tributável ser apurada por métodos indirectos e se ocorria erro ou excesso de quantificação dessa matéria apurada por tais métodos, o acórdão fundamento (TCAS, de 4/5/2010, no proc. n.º 03903/10) veio a considerar que, apesar de a sentença ter concluído que, atendendo às especiais exigências de fundamentação previstas no art. 77º n.º 4 da LGT, a AT não fundamentara o recurso à aplicação de métodos indirectos (por no relatório da Inspeção nada se dizer que se possa aproximar das indicações de fundamentação legalmente exigidas, ou seja, quanto à impossibilidade de comprovar e quantificar directamente a matéria tributável, nem quanto ao afastamento da matéria tributável dos indicadores objectivos da actividade de base científica, nem se indica a sequência de prejuízos fiscais relevantes durante três anos consecutivos), a mesma sentença enfermava de erro de julgamento.

Isto porque, no entendimento do acórdão, embora a sentença tivesse concluído que não se mostrava legitimado o recurso a métodos indirectos para a determinação da matéria colectável do Impugnante, em sede de IRS, e, consequentemente, que a AT não demonstrara, como lhe competia, a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação por métodos indirectos (acarretando, na tese da sentença, que o contribuinte ficou eximido do ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação), a falada falta de fundamentação não ficou, no caso, demonstrada, antes e pelo contrário, resultando da factualidade ali provada que a AT demonstrou a verificação dos pressupostos legais para a determinação da matéria tributável por recurso a tais métodos.

Ora, continua o acórdão fundamento:

- sendo certo que para que a AT se encontre legitimada a lançar mão do método presuntivo no apuramento do valor tributável, em sede de IRC/IRS, não basta que depare com anomalias e incorrecções na contabilidade dos contribuintes, sendo ainda indispensável que, cumulativamente, tais anomalias e incorrecções inviabilizem a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável condicionalismo que se impõe, face ao preceituado nos arts. 85º/1 e 87º e segs. da LGT;

- sendo certo que decorre do disposto no art. 75º da LGT que vigora o princípio da declaração no apuramento da matéria tributável, segundo o qual o mesmo é efectuado com base nos elementos indispensáveis fornecidos pelos contribuintes, caso estes tenham contabilidade organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presumindo-se, então, a veracidade dos dados e apuramentos operados, excepto se se verificarem erros, inexactidões ou outros fundados indícios de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte;

- sendo certo que a AT tem o poder de controle e fiscalização das aludidas declarações, para o que poderá socorrer-se dos elementos da contabilidade do sujeito passivo ou de outros elementos disponíveis (arts. 75º n.º 2 e 87º e ss. da LGT), sendo que o recurso à avaliação indirecta para a determinação

do imposto é uma faculdade que assiste ao Fisco, com a margem de livre apreciação conferida pelos arts. 51º e 52º do CIRC, ex vi dos arts. 31º e segs. do CIRS e 87º e ss. da LGT, quando haja razões fundadas para concluir que os valores registados e declarados referentes ao tributo, não correspondem à realidade das transmissões de bens efectuadas;

- e sendo certo que se provou que as alterações aos valores declarados pelo impugnante foram operadas a coberto de tais normativos, em virtude de se ter considerado que a escrita daquele não se encontrava devidamente organizada por forma a permitir um conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto,

- então, no caso, estava justificado o recurso ao método presuntivo, dado que a impugnante estava obrigada a manter a sua contabilidade organizada de acordo com os princípios consagrados no POC e impostos pelo art. 44º do CIVA e dado que foi porque consideraram que tal não sucedia que os serviços competentes da AT efectuaram as liquidações officiosas ora em crise, sendo que, como consta dos documentos que formalizaram o acto tributário, os actos impugnados foram motivados pelas irregularidades apontadas e de carácter contabilístico e se provou que a determinação do imposto em falta foi efectuada no pressuposto de que a escrita do ora impugnante não reflectia a veracidade da sua actividade e sendo que do relatório dos SFT cujo conteúdo foi levado ao probatório, emerge que no decurso da acção inspectiva a AT constatou existirem as situações anormais que ficaram descritas, dentro de um critério de comprovação criterioso donde se constatam factos mais que justificativos de que a contabilidade da firma não merece fiabilidade e de que através dos seus elementos não é possível quantificar de forma certa e exacta a matéria tributável dos vários exercícios em causa.

- Não sendo, pois, correcto, no entendimento deste acórdão fundamento, afirmar-se que os factos levados ao probatório e que o recorrente indica, tornassem desnecessária a aplicação dos métodos indiciários, antes resultando desses pontos para a AT a impossibilidade de utilizar os meios da empresa para fazer a quantificação directa e exacta no âmbito de uma contabilidade insegura, aqui e ali confusa e contraditória ou omissa, pelo que o ónus da prova passou para o contribuinte (v. art. 342º do CCivil).

- E sendo importante fazer o apuramento por métodos claros e objectivos, bem como seguros, porque a contabilidade do contribuinte não merecia credibilidade e não existiam outros dados relevantes e seguros, nada mais seguro do que recorrer aos estudos efectuados pela AF sobre o sector da actividade em que se insere a desenvolvida pela impugnante.

- Mas, no caso, face aos factos alegados pelas AT relativamente à contabilidade da impugnante, caberia à mesma impugnante trazer, e não trouxe, novos elementos, credíveis, nomeadamente prova documental, que pudessem abalar a decisão da AT, sendo que, porém, a impugnante não logrou provar o excesso na quantificação da matéria colectável apurada por métodos indiciários.

5.3. Por sua vez, o acórdão recorrido igualmente concluiu, em relação à discordância quanto ao «método utilizado, pela AT, para quantificar a matéria tributável do exercício em apreço» que «*com a publicação e entrada em vigor, a 1.1.1999, da Lei Geral Tributária/LGT, o enquadramento legal dos casos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos viu-se reforçado e explicitado com a previsão do seu art. 74º n.º 3, procedendo a clara distribuição do ónus da prova, entre os envolvidos e interessados nessas situações, no sentido de competir à Administração Tributária/AT o da verificação dos pressupostos da aplicação desses métodos (...) e de caber ao sujeito passivo (contribuinte directo, substituto ou responsável (...) o encargo da prova do excesso da respectiva quantificação.*»

E que «*Sendo característico das situações apontadas por lei como de impossibilidade de avaliação directa da matéria tributável o aparecimento de dívidas sobre a quantificação real, inerentes e consequentes da utilização de métodos indirectos, que, actuando indicadores, sempre e só podem alcançar um valor aproximado do que provavelmente a matéria tributável efectiva terá tido, só é viável e legalmente sustentável uma decisão no sentido da anulação do acto tributário impugnado, por alegado erro em sede de quantificação da matéria tributável, caso o impugnante, sem reticências ou necessários reparos, demonstre, comprove (...), a ocorrência de “erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada”.*»

E mais se diz o seguinte:

«*... a Rte., para alicerçar o errado julgamento que aponta à sentença, quanto ao aspecto do método quantificador da matéria tributável, limita-se a avançar que, de acordo com o disposto no art. 90º n.º 1 LGT, a metodologia a utilizar deveria ter passado pela operação de um rácio, dito, divulgado, pela AT, em 1998, que, com base nos anos de 1994 a 1996, indicava, para o CAE 45211, o valor de 1,78%, a aplicar sobre o volume das vendas da impugnante, determinado no relatório de exame à escrita, conduzindo à correcção do lucro tributável, para 2001, de € 96.963,22 ().*

Com todo o respeito, não se vislumbrando ser este proposto método alternativo, de qualquer forma, prescrito, obrigatoriamente, pelo normativo invocado, temos de afirmar que a circunstância de apurar um montante muito inferior ao resultante do método utilizado pela AT não lhe confere, só por si, a virtualidade de tornar este ilegítimo e ilegal.

Acresce, com objectividade, tratar-se de um método construído a partir de dados bastante desfasados, no tempo, em relação à realidade necessitada de ser quantificada e estanque quanto às variáveis utilizadas, uma vez que, designadamente, ao nível dos custos considerados não entra em linha de conta, como ocorrido na situação julganda, com uma significativa falta de comprovação dos mesmos.

Por outro lado, insistindo que impedia sobre a impugnante o ónus da prova do excesso da quantificação resultante da operância de métodos indirectos, apresenta-se-nos sintomático da total ausência de cumprimento dessa determinante obrigação as circunstâncias de nunca haver junto relatório pericial, que protestou, na parte final da p.i., como previsto no art. 117º CPPT (), bem como, se ter quedado passiva (passividade que se manteve, inclusive, nesta fase de recurso) perante a omissão do tribunal recorrido em promover a realização de prova pericial, requerida no art. 149º segs. do mesmo articulado, potencialmente, adequada a comprovar o excedente clamado.

Assim, na falta de um ataque dirigido, de forma circunstanciada, ao critério de quantificação utilizado pela AT e, reflexamente, ao juízo, imparcial, feito, na 1ª instância, acerca da sua correcta construção e aplicação, não se pode acolher a proposta, da Rte., no sentido de a sentença aprecianda padecer de erro ao decidir pela inverificação de manifesto erro na quantificação da matéria tributável que suportou a liquidação impugnada.»

5.4. Ora, daqui se vê que, conforme alega a Fazenda Pública, ambos os acórdãos (recorrido e fundamento), consideram que cabe ao contribuinte a quem o método em questão for oposto a demonstração que a realidade é diversa do resultado a que conduziu a utilização das regras da experiência, nomeadamente porque os critérios que as nortearam não se mostram razoáveis ou normais e que cabe ao contribuinte alegar e provar factos certos e concludentes que ponham em fundada dúvida os pressupostos em que assenta o juízo da AT para prova do erro na quantificação da matéria colectável.

Ou seja, ambos os arestos concluíram, no essencial, que, ocorrendo discricionariedade da AT, de cunho técnico, na actuação de métodos indirectos de avaliação ela só pode ser afastada se se mostrar fora dos limites da razoabilidade, circunstância esta que se considerou não ocorrer em ambas as situações subjacentes aos mesmos acórdãos, não tendo, sequer, o acórdão fundamento chegado a pronunciar-se sobre se o método da operação de um rácio é, ou não, obrigatoriamente prescrito pelo art. 90º n.º 1 da LGT e sendo que, aliás, apesar de no Ponto VI do respectivo «Sumário» se exarar que «*Para determinação da matéria colectável por estimativas ou presunções podem ser utilizados quaisquer meios, designadamente as margens de lucro brutas de custo do sector, índices de rentabilidade, etc., na falta de outros elementos colocados à disposição da AF e directamente recolhidos da actividade do contribuinte*», esta afirmação nem sequer consta assim exarada expressamente na fundamentação do acórdão.

Em suma, também relativamente a esta 3ª questão (respeitante à relevância dos índices de rentabilidade ou das estimativas das Autoridades Fiscais relativas às margens brutas de custos ou lucros médios em determinados sectores de actividade, para efeitos de quantificação da matéria colectável por métodos indirectos, e, em particular, para efeitos de prova, pelo contribuinte, do excesso na quantificação da matéria colectável) fica claro que entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento não existem divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao presente recurso por oposição de acórdãos: no acórdão fundamento não houve, por um lado, qualquer apreciação expressa dessa questão e no acórdão recorrido apenas se afirma que não sendo a utilização de um rácio (nomeadamente do proposto pela impugnante) obrigatoriamente (sublinhado nosso) prescrita pelo n.º 1 do art. 90º da LGT, então a circunstância de o impugnante pretender utilizar um método de que resulta o apuramento de um montante muito inferior ao resultante do método utilizado pela AT não lhe confere, só por si, a virtualidade de tornar este ilegítimo e ilegal, até porque, com objectividade, aquele primeiro método se traduz num método construído a partir de dados bastante desfasados, no tempo, em relação à realidade necessitada de ser quantificada e estanque quanto às variáveis utilizadas, uma vez que, designadamente, ao nível dos custos considerados não entra em linha de conta, como ocorrido na situação julganda, com uma significativa falta de comprovação dos mesmos.

Assim, também quanto a esta questão 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. Não colhendo, portanto, o entendimento do douto Parecer do MP de que parece justificar-se, nesta parte, a prolação de acórdão por oposição, no sentido de «não haver nenhuma fixação que tenha ainda de ser efectuada nos termos do art. 90º da LGT, para além daquela que resulte da repartição do ónus da prova».

Daí que, nessa medida, por falta dos pressupostos do recurso de oposição de julgados, também aqui este deve ser considerado findo, atento o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Outubro de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão*.

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

Acórdão de 17 de Outubro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Falta de pressupostos.

Sumário:

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

Processo n.º 287/12-50.

Recorrente: Marjoal Construções, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. Marjoal Construções, Lda., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em 22/6/2011 (fls. 839 a 854) que negou provimento ao recurso interposto da sentença que, proferida pelo TAF de Braga, julgou improcedente a impugnação deduzida contra as liquidações de IRC referentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

Invoca oposição com o acórdão do TCAN, de 23/2/2006, no proc. n.º 00105/01-Braga.

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. 864 a 868).

1.3. Por despacho da Exma. relatora no TCAN (fls. 878 a 880), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos, sobre a mesma questão fundamental de direito (saber se a AT, no caso da desconsideração dos custos por as facturas não corresponderem a transacções reais, pode e deve aplicar os métodos indirectos na determinação da matéria tributável), pelo que foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT.

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

1. Tal como reconheceu o Venerando Desembargador do Tribunal Central Administrativo Norte, no seu despacho de fls. 877 a 880, verifica-se uma evidente oposição entre o acórdão recorrido e o

acórdão fundamento do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23.02.2006, 2ª Secção Contencioso Tributário, Proc. 00105/01-Braga;

2. A oposição do acórdão recorrido com o aludido acórdão fundamento ocorre relativamente ao facto de ser justificado (ou não) o recurso aos métodos indirectos na determinação da matéria colectável por a Administração Fiscal ter desconsiderado a quase totalidade dos custos da recorrente por entender que as operações tituladas nas facturas contabilizadas eram inexistentes;

3. Ou seja, há identidade da questão fáctica e de direito em apreciação em ambos os acórdãos, sendo no entanto opostas as suas soluções;

4. Pelo que, encontrando-se verificados, para além deste pressuposto, os restantes dos quais a lei faz depender a admissão do presente recurso, existe fundamento para o mesmo;

5. Importa pois agora apontar os motivos pelos quais a recorrente entende que deverá prevalecer a decisão consubstanciada no acórdão fundamento e a consequente anulação daquela vertida no acórdão recorrido;

6. Ou seja, que a Administração Tributária, no caso de desconsideração dos custos por as facturas não corresponderem a transacções reais, pode e deve aplicar os métodos indirectos na determinação da matéria tributável;

7. A recorrente é uma sociedade comercial dedicada exclusivamente à construção de grandes obras;

8. Exerce a sua actividade na qualidade de subempreiteira de algumas das maiores empresas portuguesas do sector da construção civil;

9. Efectua essencialmente trabalhos de cofragem, descofragem e outros preparatórios para colocação de betão;

10. Factos dados como provados em douta sentença em 1ª Instância;

11. A recorrente, como empresa de grandes obras que é, e não detendo um grande número de trabalhadores efectivos, recorreu a outros subempreiteiros;

12. Contabilizou os custos que teve com os mesmos, designadamente nos montantes de € 2.414.016,49, € 2.884.284,37 e € 4.407.794,52, respectivamente para os anos de 2001, 2002 e 2003;

13. Custos que foram desconsiderados pela Administração Tributária;

14. A Administração Tributária nunca colocou em causa que a ora recorrente não tenha efectuado obras naqueles anos, designadamente no Estádio do Braga e na ETAR das Sobreiras;

15. A desconsideração dos custos pela Administração Tributária determinou a tributação da recorrente por um lucro que não correspondeu ao real, violando com tal comportamento o artigo 104º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa;

16. Não obstante a desconsideração, a Administração Tributária apurou um lucro tributável com recurso às correcções meramente aritméticas;

17. O que significou que a recorrente apenas se quedou com proveitos;

18. Que bom seria, de facto, se tal fosse possível, isto é,

19. Obter proveitos sem quaisquer custos!!

20. Ainda que a desconsideração dos custos advenha da caracterização como falsas das facturas em que aqueles se fundamentam, o certo é que, no caso vertente, essa desconsideração deixou praticamente sem custos a recorrente;

21. Custos que se sabe terem de existir;

22. E, perante esta situação, a Administração Fiscal deveria, como aliás sempre pugnou a recorrente, ter-se socorrido dos métodos indiciários, pois só assim ficaria acautelada a questão da necessidade de se presumir custos (não há proveitos sem custos), aproximando-se mais a situação da recorrente com a realidade;

23. Impunha-se assim a aplicação dos métodos indirectos na determinação da matéria colectável da recorrente em sede de IRC dos anos de 2001, 2002 e 2003;

24. Em suma, entende a recorrente que o acórdão recorrido deverá ser anulado com fundamento na violação dos princípios da justiça, legalidade e da tributação pelo lucro real;

25. O acórdão recorrido viola entre outras, as normas previstas nos artigos 103º, 104º n.º 2 e 268º n.º 4 da CRP, n.º 2 do artigo 5º, e artigos 8º e 9º, todos da LGT e ainda os artigos 87º a 89º da LGT por remissão do artigo 52º do CIRC;

Termina pedindo que se julgue verificada invocada a oposição de acórdãos e se dê provimento ao recurso, com a consequente fixação de jurisprudência firmada no acórdão fundamento, determinando-se a anulação do acórdão recorrido e, em consequência, a anulação das sindicadas liquidações de IRC dos anos de 2001, 2002 e 2003.

1.5. A recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, formulando as Conclusões seguintes:

1. Por falta de identidade fáctica, não existe efectiva oposição entre o acórdão em recurso e o acórdão do TCAN de 23 de Fevereiro de 2006, proferido no recurso 00105/01- Braga.

2. O presente recurso deve, pois, ser julgado findo.

SEM PRESCINDIR

3. A Recorrente pretende que, após as correcções técnicas decorrentes da desconsideração das facturas falsas, o seu lucro tributável corresponde aos proveitos declarados,

4. E que, não sendo possível realizar uma actividade lucrativa sem incorrer em custos, a AF devia ter recorrido a métodos indirectos para apuramento do lucro tributável.

5. Ora não se mostra provado que as correcções efectuadas conduziram à total ou quase total erradicação de custos, antes existem indícios nos autos de que subsistiram custos cujo valor não se mostra provado.

6. Na falta de prova da arguida ausência de custos, vedado se encontra ao Tribunal concluir sobre a desproporcionalidade do lucro e sobre a violação do princípio da capacidade contributiva, o que conduz *recta via* à sua improcedência.

7. Ainda que se pudesse concluir pela inexistência de custos, o recurso aos métodos indirectos era inadmissível e ilegal.

8. Admitindo a lei a exclusão de custos indocumentados do cálculo do lucro tributável por força do actual art. 45º, 1 g) do CIRC, anterior art. 42º, 1, g) do diploma, o recurso à avaliação indirecta permitiria que o incumpridor frustrasse aquele comando legal, o que constituiria um incentivo à fraude e evasão fiscal.

9. A decisão recorrida fez, pois, adequada aplicação da lei, quer ordinária, quer constitucional.

Termina pedindo que o recurso seja julgado findo por falta de verificação dos requisitos de oposição de acórdãos ou, assim não sendo entendido, que seja julgado não provido.

1.6. Os autos foram com Vista ao MP, que entendeu que «Nada parece obstar ao previsto no art. 284º n.º 3 do CPPT.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

a) A impugnante é uma sociedade comercial que se dedica exclusivamente à construção de grandes obras na qualidade de subempreiteira de algumas das maiores empresas portuguesas do sector da construção civil, efectuando essencialmente trabalhos de cofragem, descofragem e outros trabalhos preparatórios para a colocação de betão.

b) A Impugnante foi objecto de uma acção inspectiva levada a efeitos pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Braga e na sequência da qual foi elaborado o Relatório cujo teor consta de fls. 90 a 140 e aqui se dá por reproduzido.

c) Nos anos de 2001, 2002 e 2003, a Impugnante teve um número médio de trabalhadores efectivos de 70, 51 e 27, respectivamente.

d) A Impugnante, nos anos referidos, recorreu com frequência ao serviço de subempreiteiros.

e) Nos anos de 2001, 2002 e 2003, a impugnante facturou os valores globais de PTE 636.284.849\$00, 3.688.280,67 euros e 4.876.629,50 euros, respectivamente.

f) Nos anos de 2001, 2002 e 2003, a Impugnante contabilizou na conta de Subcontratos, conta 6211, o montante de PTE 456.304.660\$00; 2.623.570,96 euros e 4.053.276,79 euros, respectivamente.

g) Entre o mais consignou-se no Relatório da Inspecção, no respectivo ponto 111.2.3. sob a epígrafe “Meios de Pagamento”, o seguinte: “Da análise aos movimentos financeiros relativos à regularização do diversos fornecedores de serviços, constatámos pelo verso dos cheques utilizados que para além do usual destino dado aos cheques que é o crédito na conta do beneficiário do mesmo, mais três destinos, cujos procedimentos passamos a descrever: 111.2.3.1 Destino Final — crédito da conta n.º 9-2428042.000.001 do BPI — balcão de Esposende: Os cheques são emitidos pela Marjoal — Construções, Lda. a favor dos respectivos “pretensos fornecedores” para pagamento das suas facturas, posteriormente os cheques são endossados, acabando por serem depositados para crédito na conta do BPI n.º 9-2428042, pertencente ao Sr. Mário Torre da Silva (...). 111.2.3.2. Cheques cujo último endosso pertence ao Sr. Mário Torre da Silva: Os cheques são emitidos pela Marjoal — Construções, Lda., a favor dos respectivos “pretensos fornecedores” para pagamento das suas facturas, posteriormente os cheques são endossados, acabando o montante nele constante por ser movimentado no balcão de Esposende por ordem de Mário Torre da Silva, desconhecendo-se o destino daquelas quantias. (...). 111.2.3.3. Levantamentos ocorridos aos balcões do BPI Esposende, Matosinhos Sul, Amarante e Marco de Canaveses: Verificamos a existência de situações em que o pagamento teve lugar aos balcões do BPI de Esposende ou de Matosinhos que exigia um determinado procedimento que consistia na emissão do um cheque para o respectivo fornecedor, mas que na prática se traduzia no pagamento em numerário de quantias elevadas cuja disponibilidade financeira só era possível quando pedida ao balcão do BPI de Esposende (na quase totalidade dos casos) com pelo menos 48 horas de antecedência, pedido que de acordo com o gerente daquela dependência era habitualmente feito pelo Sr. Mário Torres da Silva pessoa que posteriormente acompanhava o beneficiário do cheque no momento do levantamento, o que de acordo com o mesmo gerente era totalmente dispensável não encontrando ele próprio justificação para o facto. Para além destes cheques levantados ao balcão do BPI de Esposende existem outros levantados no balcão de

Matosinhos (...). 111.2.3.4. — Destino conta da Marjoal — Construções, Lda.; Para além dos cheques destinados ao pagamento das facturas, verificou-se a existência de outros cheques sacados da respectiva conta sem que fosse possível identificar o destino dado àquelas quantias, contudo e porque não se encontram outros movimentos para pagamentos de salários presume-se que este terá sido o destino de grande parte daquelas quantias.”

h) Ainda no referido Relatório sob a epígrafe 111.3 - Controlo dos subcontratos/Prestação de serviços, consignou-se o seguinte: “Numa tentativa de verificar a necessidade daqueles custos para a realização dos proveitos procedeu-se a uma análise comparativa das facturas de subcontratos e de proveitos, tendo-se seleccionado de entre as obras realizadas as mais representativas e concluído o seguinte: - A obra do Estádio do Braga, no ano de 2003, apresenta um conjunto de custos imputados de € 2.119.650,00 para um total de proveitos de € 1.157.518,49, incluindo facturas do Carlos Manuel Antunes — Sociedade Unipessoal, Lda., Sociedade de Construções Cá do Alto Indústria de Construção Civil, Lda., Pociteco -Engenharia Civil Terraplanagens e Construções, Lda. e Sociedade de Construções e Terraplanagens, Aqui e Agora, Lda. que, de acordo com os dados fornecidos pela Câmara Municipal de Braga nunca teve pessoal em obra (...)’ - Na obra da ETAR das Sobreiras, depois de analisados os documentos referentes ao controlo de pessoal em obra concluiu-se que a Sociedade de Construções João Machado, Lda. pese embora o facto de ter emitido facturas por prestação de serviços naquela obra, nunca lá teve trabalhadores, facto que o próprio João Machado nos confirmou no dia 21 de Janeiro de 2005 afirmando no entanto que se “passou factura teve lá algum subempreiteiro” questionado sobre o nome do mesmo afirmou não se recordar teria de ver na contabilidade, tal desconhecimento não pode deixar de nos causar estranheza tendo em conta os montantes envolvidos a que acresce o facto de o tal subempreiteiro cujo nome entretanto se apurou, também ele não ter estado nunca na obra (de acordo com a documentação obtida junto do dono da mesma), facto que o sr. João Machado “já” não sabe justificar. Igualmente estranho é o facto dado ao destino final dos valores constantes dos cheques emitidos para efectuar o pagamento das facturas que descrevem serviços prestados naquela obra e que terminam designadamente na conta pessoal dos gerentes ou são endossados a final por um desses gerentes, o sr. Mário Torre da Silva; - O caso do sujeito passivo António Manuel Oliveira Portela controlar no período de abrangência do procedimento de inspecção um universo de sete empresas, com a característica peculiar de ao encerramento de umas se suceder a constituição de outras, mas às quais corresponde um comportamento fiscal nada condizente com a realidade”.

l) A título de “Conclusão”, escreveu-se no Relatório: “Por tudo quanto se referiu anteriormente, designadamente: l) As relações estabelecidas entre a empresa em análise e os seus principais “fornecedores” de serviços que são simultaneamente fornecedores entre si, sendo que estas não dispõem de estrutura, quer pessoal quer comercial, que lhes permita ter prestado todos os serviços que factura. Este comportamento contrasta com o dos restantes fornecedores já que estes facturam montantes substancialmente inferiores e a liquidação das facturas é feita habitualmente por cheque que é posteriormente depositado nas respectivas contas; 2) O irregular comportamento fiscal e empresarial dos “fornecedores” analisados quer quanto à divergência da contabilização dos valores das facturas quer quanto aos meios de pagamento utilizados, em particular o facto de muitos deles se deslocarem centenas de Kms para efectuar o levantamento de montantes muito elevados ao balcão da instituição bancária onde a Marjoal tem a conta; 3) Das acções inspectivas efectuadas aos maiores fornecedores da empresa ter sido detectada a contabilização como custo de facturas que não foram aceites por não corresponderem a transacções efectivas; 4) Confrontado o sr. Carlos Antunes, gerente da sociedade Carlos Manuel Antunes — Sociedade Unipessoal Lda. com as facturas emitidas para o sujeito passivo Sociedade de Construções João Machado, Lda. e Sociedade de Construções Vale da Loura, Lda., sempre negou ter-lhes prestado serviço, tendo declarado que conheceu estes indivíduos num jantar por eles organizado (...) unicamente com o objectivo de o conhecerem e estarem habilitados a descrevê-lo fisicamente; 5) As declarações prestadas pelo sr. António Manuel Oliveira Portela relativamente às empresas Pociteco — Engenharia Civil Terraplanagens e Construção, Lda., Construções Só Nós Dois, Lda. no dia 4 de Maio de 2005 e onde é reconhecida a existência de facturas que não titulam verdadeiras prestações de serviços, apesar de formalmente haver uma aparência de verdade. Apesar das diversas solicitações feitas durante o procedimento inspectivo, os responsáveis da empresa nunca identificaram os verdadeiros prestadores de serviços, nunca quantificaram os serviços por eles prestados nem identificam as obras em que os mesmos tiveram intervenção (...). Do mesmo modo, apesar de sucessivas promessas de apresentação de outros meios de prova do efectivo pagamento, os sócios da Marjoal não conseguiram justificar o facto da liquidação das facturas emitidas e descritas anteriormente ter sido feita por cheque que teve como destino final a conta pertencente aos sócios da empresa ou qualquer outro indicado pelo sr. Mário Torre da Silva já que o último endosso lhe pertence. Assim, tendo em conta o disposto no art. 23º do CIRC e art. 19º n.º 3 do CIVA não vamos aceitar como custo nem aceitar a dedução do IVA titulado pelas facturas em que foram pagas por cheque que foi depositado em contas particulares dos sócios ou foi endossado pelo sócio ou foram levantados aos balcões do BPI”.

j) Em 16 de Junho de 2005, sobre o Relatório Final de Inspeção, foi proferido pelo Chefe de Divisão Manuel Joaquim Gonçalves Pereira, por Delegação, o seguinte despacho: “Concordo com as conclusões do presente relatório, bem como as correcções propostas. Procedimentos necessários”.

k) Na sequência das correcções efectuadas, foram efectuadas as liquidações de IRC e respectivos juros compensatórios relativas aos anos de 2001, 2002 e 2003, cujas notas demonstrativas constam de fls. 500, 502 e 504 e aqui se dão por reproduzidas no seu teor.

l) O prazo para pagamento voluntário das quantias liquidadas terminou em 5, 7 e 15 de Setembro de 2005, respectivamente.

m) Em 2 de Dezembro de 2005, a impugnante apresentou reclamação graciosa contra as referidas liquidações.

n) Essa reclamação graciosa foi indeferida por decisão de 14 de Dezembro de 2006 do Director de Finanças adjunto de Braga, por delegação.

o) Em 27 de Fevereiro de 2007, a Impugnante apresentou recurso hierárquico contra a referida decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

p) Esse recurso hierárquico foi indeferido por despacho de 12 de Maio de 2008 do senhor subdirector-geral dos impostos, por subdelegação, cujo teor consta de fls. 543 a 554 dos autos e aqui se dá por reproduzido.

q) Esse despacho foi notificado à Impugnante por ofício de 4 de Junho de 2008.

r) A petição inicial da presente impugnação foi apresentada em 3 de Setembro de 2008.

s) No processo de Impugnação judicial que correu termos neste Tribunal sob o n.º 16/06.3BEBRG, foi proferida a sentença cuja cópia consta de fls. 30 a 38 e que aqui se dá por reproduzida no seu teor.

t) Interposto recurso dessa sentença, foi a mesma confirmada por duto acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte cujo teor consta de fls. 40 a 55 e aqui se dá por reproduzido.

2.2. Matéria de facto não provada

Não se provou a demais matéria relevante para a decisão da causa e não referida supra, nomeadamente que os serviços que constam das facturas desconsideradas pela administração tributária na determinação da matéria tributável da Impugnante nos anos de 2001, 2002 e 2003, tenham sido prestados à Impugnante pelos respectivos emitentes.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCAN, em 22/6/2011 (fls. 839/854), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido na mesma Secção do TCAN, em 23/2/2006, no proc. n.º 00105/01 – Braga.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 13/1/2012 (fls. 878/880) a Exma. relatora julgou verificada a oposição, por entender que existe a apontada contradição entre ambos os arestos, no tocante à mesma questão fundamental de direito: saber se a AT, no caso da desconsideração dos custos por as facturas não corresponderem a transacções reais, pode e deve aplicar os métodos indirectos na determinação da matéria tributável.

Mas porque tal decisão do relator não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso; ⁽¹⁾ - 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), 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 (I) 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 perflhado, nos dois arestos, solução oposta;

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

– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

- de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;
- de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, que, segundo o recorrente, consiste em saber se a Administração, no caso da desconsideração dos custos por as facturas não corresponderem a transacções reais, pode e deve aplicar os métodos indirectos na determinação da matéria tributável.

Vejamos, pois.

4.1. Enunciando como questões a decidir as de saber se a sentença errou o julgamento ao considerar que as facturas em causa nos autos não correspondem a reais transacções e se a consequência de tal julgamento é a não aceitação dos custos documentados por essas facturas, o acórdão recorrido veio a concluir, em síntese:

a) Quanto à desconsideração, como custo, das facturas questionadas:

- a sentença recorrida fez criteriosa aplicação do direito aos factos, no que respeita à repartição do ónus da prova e ao seu cumprimento por cada uma das partes;

- a actuação da AT no sentido de corrigir a matéria tributável declarada pela impugnante, em razão da desconsideração dos custos titulados pelas facturas que foram pagas por cheques que foram depositado em contas particulares dos sócios ou foram endossados pelo sócio ou foram levantados aos balcões do BPI, é actuação que está devidamente escorada em indícios sérios de que tais facturas não se reportam a serviços efectivos;

- pelo que se impunha à impugnante fazer a prova de que adquiriu os serviços e que os mesmos lhe foram prestados pelos emitentes das facturas, prova que, porém, não foi feita;

- desse modo, não podem os custos a que se reportam aquelas facturas ser considerados relevantes na determinação do lucro tributável referente aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, nos termos que decorrem das disposições conjugadas dos arts. 17º n.º 1 e 23º n.º 1 do CIRC.

b) Quanto à consequência da não aceitação dos custos documentados pelas facturas desconsideradas (pois que a recorrente sustenta que não se aceitando os custos titulados pelas facturas e cessando dessa forma a presunção da veracidade e de boa-fé da escrita prevista no art. 75º, n.º 1, da LGT, a AT teria que recorrer aos métodos indirectos para determinação da matéria tributável, por se verificar, então, uma situação de impossibilidade de comprovação e quantificação directa da matéria tributável a exigir, por isso, o recurso aos referidos métodos, única forma de salvaguardar os princípios da legalidade, da proporcionalidade, da verdade material, da tributação do rendimento real e da justiça):

Relativamente a esta questão, o acórdão recorrido, aderindo à jurisprudência constante do ac. do TCAN, de 18/11/2010, no proc. n.º 00144/02.TFPRT.12, concluiu o seguinte:

- No que concerne à determinação da matéria colectável, o nosso sistema tributário assenta no princípio da declaração do contribuinte: por regra, a matéria colectável apura-se em função daquilo que o contribuinte declara. Daí a norma do art. 75º, n.º 1 da LGT.

- No entanto, situações há em que a matéria tributável não poderá apurar-se de acordo e com base naquilo que vem declarado pelo contribuinte, quer porque, em certos casos, o contribuinte omite os seus deveres declarativos quer porque, existem situações tipificadas na lei, em que a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes cessa e que são aquelas a que se reporta o n.º 2 do art. 75º da LGT. Cessando, por qualquer das razões que a lei prevê, a presunção consagrada no artigo 75º n.º 1, estará a AT legitimada a efectuar a determinação da matéria tributável, socorrendo-se, para esse efeito e preferencialmente de métodos directos ou, quando tal não seja possível, de métodos indirectos.

- A excepcionalidade do recurso a métodos indirectos de tributação decorre, de modo claro, da norma do art. 81º, n.º 1 da LGT. Mas, em todo o caso, o recurso aos métodos indirectos de tributação depende, entre outras situações, da verificação de uma impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto (art. 87º, alínea b) da LGT e 51º, n.º 2 do CIRC).

- No caso concreto a recorrente contabilizou custos documentados por facturas às quais, no entanto, não correspondem operações efectivas, porquanto as prestações de serviços a que tais facturas se reportam não foram efectuados pelos respectivos emitentes a favor da recorrente. Como assim, afigura-se evidente que tais custos, porque neles a recorrente não incorreu, não podem reflectir-se negativamente na determinação da matéria tributável (de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 17º do CIRC, o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do art. 3º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado).

- Neste pressuposto, será suficiente à AT, no procedimento de determinação da matéria colectável, lançar mão de correcções técnicas através da desconsideração de tais custos, apurando-se, pois, de forma directa, que é a legalmente preferida, a dita matéria.

E sendo assim, porque viável se mostra a determinação da matéria tributável de forma directa, seria manifestamente ilegítimo o recurso a métodos indirectos para efectivar tal determinação, atento o carácter subsidiário destes últimos que resulta, claramente, da norma do n.º 2 do art. 51º do CIIRC (na redacção aplicável) e dos arts. 81º e 85º, n.º 1 da LGT, como, aliás, já resultava do disposto no art. 81º do CPT).

- Nem se diga que a desconsideração dos custos titulados pelas facturas é susceptível de gerar uma situação de excessiva tributação atentatória do princípio da tributação do rendimento real, da proporcionalidade e da justiça. Tendo a AT actuado em estrita observância do que lhe é imposto por lei, nomeadamente pelo n.º 1 do art. 23º do CIRC, não se vislumbra, no caso concreto, que a sua actuação possa ter afrontado os princípios constitucionais da proporcionalidade, da tributação do rendimento real e da justiça, tanto mais que para que essa afronta se tivesse verificado indispensável era demonstração, que não foi feita, de que a recorrente suportou outros custos que não os desconsiderados pela administração tributária.

Por outro lado, também se não vê que o acto tributário seja manifestamente injusto ou que consubstancie um tratamento inequivocamente discriminatório da Recorrente.

- E se é certo que, por exigência do princípio da capacidade contributiva, em situações excepcionais é de admitir que custos não documentados contribuam para o apuramento do lucro tributável, para que tal seja possível, é necessário que o sujeito passivo alegue e prove a existência do custo e a sua expressão pecuniária.

- Ora, a recorrente não provou ter suportado custos nem, naturalmente, qual o montante desses custos e, deste modo, correcta se mostra a determinação directa da matéria colectável através do recurso às chamadas correcções técnicas consistentes na eliminação dos custos contabilizados documentados pelas facturas em questão, desta forma se dando cumprimento ao estatuído no n.º 1 do art. 23º do CIRC e, portanto, em estrita observância do princípio da legalidade.

- Pode dizer-se, pois, que a utilização de métodos indiciários numa situação como a presente em que apenas se não consideram os custos por inexistência das operações tituladas pelas facturas contabilizadas é que seria atentatória dos princípios anteriormente referidos e mais precisamente dos da justiça, da legalidade e tributação do lucro real.

Por sua vez, no acórdão fundamento (proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCAN, em 23/2/2006, no proc. n.º 00105/01 – Braga) vinha especificada a matéria de facto seguinte (no que aqui releva):

«f) A escrita do impugnante foi alvo de uma inspecção tributária ocorrida de 21/09/1999 a 19/07/2000, a qual culminou com a elaboração de um relatório, junto aos autos e que aqui se dá como por integralmente por reproduzido;

g) Em 10/11/2000, foi emitida a liquidação 5343545826, relativa ao IRS de 1995, no valor de € 117.605,02, com data limite de pagamento a 03/01/2001;

h) Em 24/11/2000, foi emitida a liquidação 5333565702, relativa ao IRS de 1996, no valor de € 127.234,43, com data limite de pagamento a 17/01/2001;

i) Em 10/11/2000, foi emitida a liquidação 5343548319, relativa ao IRS de 1997, no valor de € 11.460,77, com data limite de pagamento a 03/01/2001.»

Todavia, por entender que se encontravam «provados nos autos e relevarem para a decisão» o mesmo acórdão aditou ao Probatório, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 712º do CPC, os seguintes factos:

«j) De acordo com o ponto 2 - Organização e Análise Contabilístico-fiscal, do citado relatório da inspecção tributária, os proveitos e custos do impugnante nos anos de 1995, 1996 e 1997, foram os seguintes:

QUADRO 1

Descrição	Ano de 1995	Ano de 1996	Ano de 1997
Proveitos			
Serviços prestados	39 809 797\$00	47 859 676\$00	7 394 490\$00
Custos			
Subcontratados	38 452 220\$00	47 142 525\$00	6 650 000\$00
Outros custos	138 534\$00	85 720\$00	-\$-
<i>Total dos custos</i>	38 590 754\$00	47 228 245\$00	6 650 000\$00
<i>Resultado líquido</i>	1 219 244\$00	631 431\$00	744 490\$00

l) Por força da desconsideração dos custos referidos no quadro anterior e relativos a subcontratados, foi corrigido o lucro tributável para 39.671.464\$00, 47.751.431\$00 e 7.394.490\$00, respectivamente em relação aos anos de 1995, 1996 e 1997 (v. Quadro 17 de fls. 40).

m) Em consequência do referido na alínea anterior, e para os proveitos aí indicados, temos como custos, respectivamente, 138.534\$00, 85.720\$00 e zero escudos (anos de 1995, 1996 e 1997).»

E face à matéria de facto, assim especificada, no acórdão decidiu-se, em síntese, que:

- O recurso a métodos indirectos para fixação da matéria tributável em sede de IRS depende da verificação dos pressupostos legais, não podendo a AT a eles recorrer, sob pena de ilegalidade, quando não ocorram esses pressupostos.

- Deste modo, se a AT desconsiderar determinados custos constantes de facturas por as considerar falsas apenas está obrigada a efectuar correcções técnicas, não sendo obrigada a presumir a existência de custos na actividade e muito menos a recorrer a métodos indirectos para os apurar, por ser de presumir que eles existam.

- Todavia, se num caso como o dos autos, em que por ter desconsiderado quase todos os custos em sede de correcções técnicas, o contribuinte fica apenas com proveitos, sendo certo que é impossível no sector da construção civil (ou em qualquer outra actividade económica) a existência de proveitos sem custos ou com a proporção proveitos /custos considerada pela AT, impõe-se considerar que a escrita não permite a quantificação exacta ou aproximada da realidade, recorrendo-se ao apuramento da matéria tributável através de métodos indirectos.

- Ou seja, embora no acórdão se afirme, como princípio, que as facturas falsas determinam correcções meramente aritméticas, considera que haverá casos e que deve admitir-se a aplicação de métodos indirectos, como seja o ali questionado, em que os proveitos, mercê da desconsideração dos custos, ficam praticamente desacompanhados de custos, que se sabe que tiveram de existir.

4.3. Ora, do exposto, parece claro que, como bem se salienta nas contra-alegações da recorrida, existem diferenças fundamentais nas situações factuais subjacentes aos acórdãos em confronto.

Com efeito, a solução jurídica aceite no acórdão fundamento assenta num contexto factual específico, que o próprio acórdão faz reflectir na factualidade que aditou ao Probatório que fora fixado na sentença [ou seja, nas aditadas als. j) a m)].

Na verdade, diz-se no acórdão:

«... se examinarmos os factos acima dados como provados nas alíneas l) e m), desde logo concluiremos que o impugnante, no exercício de uma actividade em que a subcontratação de mão de obra assume valor significativo, ficou sem custos dessa mesma mão de obra.

E, uma vez que a escrita do contribuinte não permite apurar tais custos, sendo certo que a Administração Tributária recolheu indícios sérios e creíveis de que as facturas que titulavam tais custos eram falsas, temos de considerar que, abrangendo o apuramento da matéria tributável proveitos e custos, tem de ser encontrado um meio de apurar custos que, no caso concreto existiram e geraram os proveitos acima referidos e declarados pelo contribuinte.

Ora, essa forma de determinação tem de ser a avaliação indirecta.»

Sendo a total ou quase total ausência de custos o vero fundamento da decisão vertida no acórdão fundamento, óbvio é que essa situação tinha que estar replicada no acórdão recorrido para existir uma verdadeira oposição de julgados.

Ora, como o própria recorrente e o tribunal recorrido reconhecem, não se mostra assente no probatório qual o valor dos custos subsistentes (subcontratos e pessoal próprio) após as correcções técnicas efectuadas por força da desconsideração das facturas falsas. E essa falta condiciona inteiramente a opção jurídica realizada no julgado em recurso, uma vez que o acórdão recorrido não ponderou a questão do valor dos custos subsistentes após as correcções e não decidiu, em consequência, sobre se tal montante permitia a obtenção dos proveitos declarados e respectivas consequências.

E nem se diga, como se diz no despacho da Exma. Relatora onde se considerou existir a invocada oposição de acórdãos (fls. 878 a 880) que não há situação fáctica diferente quando num caso o facto é levado ao probatório e, noutro caso, o facto não foi dado nem como provado nem como não provado, porque perante a solução jurídica adoptada, o facto não era relevante, sendo que, se o acórdão recorrido tivesse o mesmo entendimento do acórdão fundamento, porque a matéria sobre os custos persistentes na contabilidade após a correcção aritmética é omissa no probatório, poderia ter ampliado a matéria de facto nos termos do art. 712º do CPC, ou determinado a remessa dos autos à 1ª instância para a realização de prova necessária sobre a matéria.

Na verdade, e ao contrário deste entendimento, o acórdão fundamento adoptou a solução jurídica ali afirmada por considerar que «... se examinarmos os factos acima dados como provados nas alíneas l) e m), desde logo concluiremos que o impugnante, no exercício de uma actividade em que a subcontratação de mão de obra assume valor significativo, ficou sem custos dessa mesma mão de obra», ao passo que o acórdão recorrido afirma, além do mais, que «não se vislumbra, no caso concreto, que a sua (da AT) actuação possa ter afrontado os princípios consti-

tucionais da proporcionalidade, da tributação do rendimento real e da justiça, tanto mais que para que essa afronta se tivesse verificado indispensável era demonstração, que não foi feita, de que a recorrente suportou outros custos que não os desconsiderados pela administração tributária.» (sublinhado nosso).

Os arestos em confronto decidiram, pois, a mesma questão - legalidade do recurso a correcções técnicas para desconsideração de custos titulados por facturas falsas - de forma distinta, não por força de divergência de entendimentos jurídicos, mas, antes, por força de diferentes quadros factuais provados: além do mais, no acórdão fundamento a respectiva fundamentação jurídica acentua que «... tem de ser encontrado um meio de apurar custos que, no caso concreto existiram e geraram os proveitos acima referidos e declarados pelo contribuinte», enquanto que no acórdão recorrido tal fundamentação jurídica acentua que «... a recorrente não provou ter suportado custos nem, naturalmente, qual o montante desses custos e, deste modo, correcta se mostra a determinação directa da matéria colectável através do recurso às chamadas correcções técnicas consistentes na eliminação dos custos contabilizados documentados pelas facturas em questão».

E o entendimento de que se verificam os requisitos para a oposição de acórdãos dado que seria irrelevante apurar quais os custos persistentes pois a solução jurídica adoptada seria a mesma (cfr. o despacho da Exma. Relatora, acima mencionado, que considerou existir a invocada oposição de acórdãos) apela, ele próprio, a uma divergência de direito com o acórdão fundamento, divergência que resulta, precisamente, da consideração/avaliação do facto que se diz desvalorizar. É que, como também alega a recorrida Fazenda Pública, está-se a aludir a uma decisão em potência, em que o enquadramento factual e circunstancial seria o mesmo do acórdão fundamento, decisão essa que, porém, não é a que está aqui em questão e que, portanto, não pode servir de base à invocada oposição de acórdãos.

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

E porque, por um lado, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos (não bastando 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 - e, porque, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, embora esta deva ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais, concluímos 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 Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Outubro de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão*.

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

Acórdão de 17 de Outubro de 2012.

Assunto:

*Recurso por oposição de julgados. Código Aduaneiro Comunitário (artigo 244.º).
Suspensão da execução. Prestação de garantia como condição de suspensão da
execução.*

Sumário:

- I — O artigo 244.º do CAC, agora artigo 24.º do mesmo diploma legal, não afasta a possibilidade de as autoridades judiciais dos Estados Membros da EU adoptarem providências legais adequadas à garantia plena da eficácia do direito comunitário.*
- II — Não lhes está assim vedada a possibilidade de consagração de meio processual — providências cautelares — impugnatório de actos administrativos, com observância do regime geral de suspensão de eficácia desses actos, tal como previsto no n.º 2 do artigo 50.º do CPTA, designadamente quando*
- III — Esteja em causa o pagamento de quantia certa, de natureza não sancionatória, e tenha sido prestada garantia por qualquer das formas previstas na lei, designadamente nas leis tributárias.*

Processo n.º 302/10-50.

Recorrente: Director Geral das Alfândegas.

Recorrente: Soprope — Organização de Calçado, L.^{da}

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada agora com o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que lhe negou provimento a recurso que antes interpusera do despacho proferido pelo M.mo Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, o qual, por sua vez, considerara ter a impugnação judicial efeito suspensivo quanto à exequibilidade do acto tributário objecto dos presentes autos, relativo a direitos aduaneiros, em virtude de a Impugnante ter prestado garantia bancária, dele interpôs o presente recurso, por oposição de acórdãos, a Fazenda Pública.

Por despacho de fls. 685 foi este recurso admitido, *por oposição de acórdãos, a processar nos termos do art.º 284º do CPPT*, e, do mesmo passo, *notificada a Recorrente para os efeitos do disposto no citado art.º 284 n.º 3.*

Na sequência desta notificação a Recorrente Fazenda Pública veio aos autos apresentar as suas alegações tendentes a demonstrar a invocada oposição com o acórdão da mesma Secção, do passado dia 01.04.1998, tirado no processo n.º 22.647, já transitado e publicado na folha oficial de 06.04.2001.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações e, depois, por despacho do Juiz Relator de fls. 700 e 701, foi decidido *que se encontram preenchidos os pressupostos de admissão do recurso previsto no artigo 284º do CPPT por oposição de acórdãos* e ordenada a *notificação das partes para alegarem nos termos e no prazo referido no artigo 282º n.º 3 do CPPT (n.º 5 do artigo 284º do CPPT).*

Adiante e na sequência desta notificação apenas a Recorrente apresentou alegações tendentes agora a demonstrar a bondade da tese sufragada no acórdão invocado como fundamento, pugnando, a final, pela revogação do acórdão recorrido e pela fixação de jurisprudência que dê antes acolhimento a esta tese, formulando, para tanto, as seguintes conclusões:

1) O art.º 244º do CAC, que sujeita a suspensão de execução de actos praticados pelas autoridades aduaneiras à verificação de determinadas condições ou requisitos para além da prestação de uma garantia, designadamente a existência de dúvidas sobre a conformidade da decisão contestada com a legislação aduaneira ou o receio de um prejuízo irreparável para o interessado, enquanto disposição de Direito Comunitário, constante de regulamento comunitário, é directamente aplicável na ordem jurídica portuguesa, por força dos Tratados da União Europeia e da própria CRP, encontrando-se abrangido pelo princípio do primado do Direito Comunitário;

2) Como tal, este regime prevalece sobre quaisquer normas de direito nacional de sentido contrário, mormente o n.º 2 do art.º 50º do CPTA, que condiciona a suspensão de eficácia de determinados actos administrativos objecto de impugnação à mera prestação de garantia;

3) O Acórdão do TJCE proferido no processo n.º C-1/99 não poderá ser interpretado no sentido de autorizar os órgãos jurisdicionais nacionais a não proceder à verificação das condições previstas no

art.º 244º do CAC, uma vez que este acórdão foi proferido em sede de reenvio prejudicial e que a questão aí colocada pelo tribunal italiano, e a respectiva resposta do TJCE, se reportavam apenas à matéria da competência para decretar a suspensão da execução, tendo o TJCE interpretado a norma no sentido de também os órgãos jurisdicionais, para além das autoridades aduaneiras, o poderem fazer, sem se ter, no entanto, pronunciado sobre as condições ou requisitos do instituto da suspensão de execução;

4) Não existindo qualquer norma de Direito Comunitário ou jurisprudência comunitária de natureza interpretativa que habilitem os órgãos jurisdicionais nacionais à não observância das condições impostas pelo art.º 244º do CAC no decretamento da suspensão de execução de actos de liquidação de direitos aduaneiros, e uma vez que esta norma não deixa qualquer margem de livre apreciação aos Estados Membros, não poderão estes desaplicá-la a favor da aplicação de normas de direito nacional que disponham em sentido diverso.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal e Pleno da Secção emitiu depois bem fundamentado parecer opinando pelo não provimento do recurso e consequente confirmação do sindicado julgado, com base no sufragado entendimento de que, em síntese e fundamentalmente, *a doutrina do acórdão recorrido traduz a adesão ao valor justiça-equidade (com expressão próxima no princípio constitucional da igualdade, impregnado de densidade ética intrínseca), devendo prevalecer sobre a doutrina do acórdão fundamento, ancorada na adesão ao princípio do primado do direito comunitário, sem densidade ética, na medida em que apenas visa a construção harmoniosa de um coerente ordenamento jurídico transnacional.*

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

Vem reconhecida e não questionada a verificação da necessária oposição de acórdãos.

Tal decisão, porém e como repetida e uniformemente vem afirmando a jurisprudência deste Tribunal Pleno – cfr. por todos o acórdão de 19.05.2010, processo n.º 733/09 -, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior proceda à reapreciação da necessária verificação daqueles pressupostos processuais e porventura considere antes que aquela oposição se não verifica ocorrer e, em consequência, julgue findo o recurso.

Ora, reapreciando como cumpre, importa se consigne que, como, aliás sem controvérsia, se decidiu pelo despacho de fls. 700 e 701, se encontram efectivamente preenchidos os pressupostos processuais do recurso previsto no artigo 284º do CPPT, por oposição de acórdãos,

Uma vez que, perante o mesmo quadro factual (dívidas de direitos aduaneiros objecto de impugnação judicial deduzida nos termos da legislação processual tributária) e legal (normas jurídicas de idêntico teor, os dois arestos produziram soluções opostas quanto à aplicabilidade de normas de direito processual administrativo nacional relativas à suspensão de eficácia de actos impugnados de liquidação de direitos aduaneiros, decidindo-se no acórdão recorrido pela aplicação do art.º 50º n.º 2 do CPTA enquanto no acórdão fundamento se decidira pelo afastamento da aplicação do art.º 130º n.º 2 da LPTA, face ao primado do artigo 244º do CAC.

Nada obsta pois ao conhecimento de mérito.

Ora, como os autos proficientemente evidenciam, no acórdão recorrido considerou-se que o art. 244º do CAC não afasta a possibilidade de as autoridades judiciais de os Estados-Membros da União Europeia adotarem providências cautelares adequadas à garantia da plena eficácia do direito comunitário, determinando a suspensão da execução fiscal para cobrança coerciva de dívidas de recursos próprios comunitários (como os direitos aduaneiros), com observância do regime geral de suspensão da eficácia dos actos administrativos previsto no n.º 2 do art. 50º do CPTA; ou seja, considerou-se que o mecanismo previsto no n.º 2 deste artigo 50º do CPTA (que determina um efeito suspensivo automático decorrente da impugnação de actos administrativos, ainda que condicionado à prestação de garantia) é aplicável à impugnação judicial de actos de liquidação de direitos aduaneiros, deduzida nos termos do art. 99º e seguintes do CPPT, não se exigindo a verificação dos requisitos adicionais previstos no art. 244º do CAC para a suspensão da execução de actos das autoridades aduaneiras.

E, por sua vez, no acórdão fundamento, proferido pela Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, em 01.04.1998, processo n.º 22.647, reportado embora à aplicação do n.º 2 do art. 130º da LPTA (norma de teor idêntico ao actual n.º 2 do art. 50º do CPTA), concluiu-se que, face ao primado dos regulamentos comunitários sobre o direito interno, a aplicação do disposto no art. 244º do CAC teria de prevalecer quando em confronto com o direito interno estatuído e caso haja oposição de regimes.

E nem o facto de o acórdão fundamento ter sido proferido na vigência da anterior lei de processo (LPTA) e o acórdão recorrido ter sido proferido já no âmbito da vigência do CPTA obsta a que se julguem verificados os pressupostos de admissão do presente recurso por oposição de acórdãos, porquanto, como, de resto, já se decidiu no Pleno da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal, por acórdão de 05.08.2003, recurso n.º 485/02, para efeitos de verificação dos pressupostos do recurso por oposição de julgados, a mera sucessão de diplomas legais não traduz uma alteração da regulamentação jurídica de determinada questão concreta, muito menos uma alteração substancial, se

as respectivas disposições a ela atinentes se mantiverem, em ambos os diplomas, inalteradas ou sem alterações significativas, resultando a diversidade das soluções perfilhadas de uma diferente interpretação do respectivo regime jurídico.

Ora, no caso, é evidente a similitude das normas em causa, a saber: o n.º 2 do art. 130º da LPTA e o n.º 2 do art. 50º do CPTA.

Quer dizer, perante o mesmo quadro factual (dívidas de direitos aduaneiros objecto de impugnação judicial deduzida nos termos da legislação processual tributária) e legal (normas jurídicas de idêntico teor), os arestos em cotejo acolheram entendimento díspar e proferiram decisões consagrando soluções opostas quanto à controvertida questão da aplicabilidade de normas de direito processual administrativo nacional relativas à suspensão de eficácia de actos impugnados de liquidação de direitos aduaneiros.

Com efeito, no acórdão recorrido decidiu-se pela aplicação do n.º 2 do art. 50º do CPTA, enquanto no acórdão fundamento se decidira no sentido de afastar a aplicação do n.º 2 do art. 130º da LPTA, face ao primado do artigo 244º do CAC.

Importa assim, agora, afrontar e decidir a questão suscitada: a de saber se o mecanismo previsto no n.º 2 deste art. 50º do CPTA (que determina um efeito suspensivo automático decorrente da impugnação de actos administrativos, ainda que condicionado à prestação de garantia) é aplicável à impugnação judicial de actos de liquidação de direitos aduaneiros, deduzida nos termos do art. 99º e ss. do CPPT, não se exigindo a verificação dos requisitos adicionais previstos no art. 244º do CAC para a suspensão da execução de actos das autoridades aduaneiras.

Na tese da Recorrente Fazenda Pública, aqui representada pelo Director-Geral das Alfândegas, o art. 244º do CAC [que sujeita a suspensão de execução de actos praticados pelas autoridades aduaneiras à prestação de garantia e à verificação de determinadas condições ou requisitos (*existência de dívidas sobre a conformidade da decisão contestada com a legislação aduaneira ou o receio de um prejuízo irreparável para o interessado*)], enquanto disposição de Direito Comunitário, constante de regulamento comunitário, é directamente aplicável na ordem jurídica portuguesa, por força dos Tratados da União Europeia e da própria CRP, encontrando-se abrangido pelo princípio do primado do Direito Comunitário.

Daí que deva esse regime prevalecer sobre quaisquer normas de direito nacional de sentido contrário, mormente o n.º 2 do art. 50º do CPTA, que condiciona apenas a suspensão de eficácia de determinados actos administrativos objecto de impugnação à mera prestação de garantia,

Uma vez que, não existindo norma de Direito Comunitário ou jurisprudência comunitária de natureza interpretativa que habilite os órgãos jurisdicionais nacionais à não observância das condições impostas pelo art. 244º do CAC no decretamento da suspensão de execução de actos de liquidação de direitos aduaneiros, não poderão os Estados Membros desaplicá-la a favor da aplicação de normas de direito nacional que disponham em sentido diverso.

Esta é, aliás, com efeito, a argumentação constante do acórdão invocado como fundamento – o acórdão da Secção de Contencioso Tributário de 01/04/1998, processo n.º 22.647, - e de outros da mesma Secção e Tribunal que o precederam – cfr. os acórdãos de 28/1/1998, processo n.º 22.401; de 4/2/1998, processo n.º 22.429; de 1/4/1998, processo n.º 21.443; e de 2/3/2005, processo n.º 10/05 -.

Por sua vez, no sindicado acórdão, o acórdão recorrido, deu-se antes e bem acolhimento a entendimento que, sem questionar ou pôr em causa a aplicação do disposto no art.º 244º do CAC, em sede de recursos próprios comunitários, considerou que *este preceito não afasta a possibilidade de as autoridades judiciais dos Estados Membros da União Europeia adoptarem as providências cautelares adequadas à garantia da plena eficácia do direito comunitário, designadamente determinando a suspensão da execução fiscal para cobrança coerciva de dívidas de recursos próprios comunitários (como os direitos aduaneiros) com observância do regime geral de suspensão de eficácia dos actos administrativos, previsto no artigo 50º, n.º 2 do CPTA.*

E em abono da tese acolhida convocou-se, em primeiro lugar o sentido decisório do Acórdão do TJCE de 11.01.2001, processo C-1/99, e ainda o entendimento concordante de Jorge Sousa, in CPPT anotado e comentado, II volume, pags. 174 e 175, em nota ao art.º 169º n.º 10 deste compêndio adjetivo, bem assim como a opinião de Mário Aroso Almeida e Carlos Cadilha, in Comentário ao CPTA, pags. 254 a 256, em comentário ao disposto no art.º 50º n.º 2 deste código de processo, atinente à suspensão de eficácia de actos administrativos relativos a pagamento de quantia certa, de natureza não sancionatória, e tenha sido prestada garantia.

Como vem de dizer-se, é contra este entendimento que continua a insurgir-se a Fazenda Pública, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Mas sem razão.

Com efeito e como bem esclarecidamente aponta o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal *o quadro axiológico-normativo subjacente a qualquer sistema jurídico de um Estado de direito, integrado por componentes ordenadas hierarquicamente em que avultam valores estruturantes do sistema - e que lhe conferem densidade ética -, princípios (corolários mais ou menos indissociáveis dos valores que pretendem exprimir e concretizar, com densidade ética intrínseca ou meramente ins-*

trumentais) e regras (meras expressões procedimentais ou processuais visando a operacionalização dos princípios), a doutrina do acórdão recorrido, [traduzindo a adesão ao valor justiça-equidade (com expressão próxima no princípio constitucional da igualdade e na densidade ética que o caracteriza) que sairia violado no caso de pressupostos distintos para a suspensão da eficácia de actos tributários aduaneiros e não aduaneiros, sem fundamento material bastante, face à eliminação em ambas as situações do risco de não arrecadação da receita, em consequência da prestação de garantia adequada - n.º 1 do art. 13º da CRP], também por esta perspectiva é de acolher, em confronto com o acórdão fundamento, ancorado, essencialmente, na adesão ao princípio do primado do direito comunitário, sem significativa densidade ética, na medida em que apenas visa a construção harmoniosa de um coerente ordenamento jurídico transnacional. (sublinhado ousadamente nosso)

Acresce ainda que, mesmo face às próprias regras do direito comunitário se impõe a solução jurídica adoptada no acórdão recorrido.

Com efeito, ainda de acordo com o sábio ensinamento de Jorge Sousa, «em face do carácter vinculativo para os tribunais nacionais que tem sido reconhecido às decisões do TJCE, que é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no art. 234º do Tratado de Roma - anterior art. 177º, (1) é de concluir que, a nível do direito comunitário, não há obstáculo a que, para além da possibilidade de obterem a suspensão de eficácia de acto administrativo ou tributário em matéria aduaneira prevista neste art. 244º, os interessados utilizem os meios cautelares previstos no direito nacional, no âmbito de processos de impugnação contenciosa e (os tribunais) terão mesmo o dever de suspender a eficácia de actos, se tal for necessário para garantir a observância do direito comunitário.

Sendo assim, apesar de, no direito nacional, a aplicabilidade do regime do CAC e o afastamento do regime do direito interno em matéria de suspensão de eficácia estarem expressamente reconhecidos, relativamente aos actos de liquidação de quantias respeitantes a receitas tributárias aduaneiras, no n.º 6 do art. 169º do CPPT, em que se estabelece que o regime de suspensão da execução fiscal aí previsto não se aplica às dívidas de recursos próprios comunitários, ficará em aberto a possibilidade de no processo judicial serem aplicadas outras providências cautelares que forem consideradas adequadas, inclusivamente a suspensão de eficácia nos termos gerais previstos no CPTA, pois aquele n.º 6, se fosse entendido como uma proibição absoluta de os tribunais suspenderem a eficácia de actos daquele tipo, enfermariam de inconstitucionalidade indirecta, por violar o direito comunitário, hierarquicamente superior, por força do disposto no art. 8º, n.º 4, da CRP.» (nossa ainda a ousadia do sublinhado)

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

Pelo exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso, assim confirmando o acórdão recorrido.

Sem custas, por delas, ao tempo - data da impugnação (8/9/2003) -, estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 17 de Outubro de 2012. — Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira (relator) — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto — João António Valente Torção — José da Ascensão Nunes Lopes — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Lino José Batista Rodrigues Ribeiro (com voto de vencido) — Pedro Manuel Dias Delgado — Maria Fernanda dos Santos Maçãs (vencida conforme decl. voto Conselheiro Lino Ribeiro) — Joaquim Casimiro Gonçalves.

Voto de vencido

Discordo da decisão, por entender que o efeito suspensivo da eficácia dos actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras praticados ao abrigo do CAC não depende automaticamente da prestação de garantia idónea, mas da decisão administrativa ou judicial que considere verificados os requisitos referidos no artigo 244º do CAC.

Esta norma faz depender a suspensão da execução (*rectius*, eficácia) do *fumus boni iuris* (a existência de dúvidas sobre a conformidade da decisão contestada com a legislação aduaneira) e o *periculum in mora* (receio de um prejuízo irreparável) e não apenas da prestação de garantia idónea. A norma do número 10 do artigo 169º do CPPT, ao afastar a aplicação das normas do mesmo artigo às dívidas de recursos próprios comunitários, *a contrario* está a dizer que a suspensão da execução dessas dívidas não se faz apenas através da prestação de garantia idónea.

Deste modo, a aplicar-se a norma do n.º 2 do artigo 50º do CPTA relativa à suspensão dos actos administrativos que impliquem o pagamento de uma quantia, existiria antinomia inultrapassável entre as duas normas. Como aquela é especial relativamente a esta, por estatuir sobre uma espécie de actos administrativos, deve considerar-se que a prestação de garantia não é suficiente para suspender a execução daquela espécie de actos, sem necessidade sequer de se recorrer ao princípio do primado do direito comunitário, previsto no n.º 4 do artigo 8º do CRP.

É evidente que, sob pena de inconstitucionalidade, tal proibição não é obstáculo a que se solicite a providência cautelar de suspensão de eficácia prevista nos artigos 120º e ss. do CPTA, com fundamento na verificação dos requisitos previstos no artigo 244º do CAC, que não diferem substancialmente dos previstos naquele artigo. E não se vê que a exigência destes requisitos, apesar de se tratar de um acto que versa sobre uma quantia, desrespeite os princípios fundamentais do Estado de direito democrático, aí incluindo o princípio da igualdade, porque se trata de normas comunitárias reguladoras de actos com especificidades próprias relativamente aos demais.

Lisboa, 17 de Outubro de 2012. — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro.*

(¹)

Acórdão de 17 de Outubro de 2012.

Assunto:

Dispensa de prestação de garantia. Isenção. Ónus da prova. Prova de facto negativo.

Sumário:

- I — 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.*
- II — A eventual dificuldade que possa resultar para o executado de provar o 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 artigo 344.º do CC.*
- III — Na situação referida, não se está perante uma situação de impossibilidade prática de provar o facto necessário para o reconhecimento de um direito, que, a existir, poderia contender com o princípio da proibição da indefesa, que emana do direito constitucional ao acesso ao direito e aos tribunais (artigo 20.º da CRP), pois ao executado é possível demonstrar aquele facto negativo através de factos positivos, como são as reais causas de tal insuficiência ou inexistência de bens.*
- IV — Por outro lado, a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina «iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur».*

Processo n.º 414/12-50.

Recorrente: Laso Transportes, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

I. LASO TRANSPORTES, SA, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão proferido pelo TCA Sul em 04.10.2011 que constituiu fls. 369 e segs., por oposição com o acórdão proferido pelo mesmo Tribunal em 15.05.2007 no Processo n.º 01780/07.

II. Admitido o recurso (fls. 505), a recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar a oposição entre os referidos acórdãos nas quais concluiu:

a). Para que se verifique a oposição de acórdãos invocada pelo recorrente como fundamento do presente recurso, impõe-se a demonstração de que o Acórdão Recorrido e o Acórdão Fundamento per-

filharam, de forma expressa e perante a identidade substancial de situações de facto, soluções opostas sobre a mesma questão fundamental de direito.

b). Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão Recorrido e pelo Acórdão Fundamento está a situação de facto que se caracteriza pelo contribuinte executado ter requerido ao órgão de execução fiscal a dispensa de prestação de garantia para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal respetivo e de essa isenção ter sido negada por ausência de demonstração do segmento final do n.º 4 do artigo 52.º, da Lei Geral Tributária ou seja que o prejuízo irreparável que decorreria da prestação de garantia ou a insuficiência patrimonial para prestação de garantia não são da responsabilidade do contribuinte executado.

c). Do mesmo modo, em ambos os acórdãos foi discutida idêntica questão de direito, a repartição do ónus da prova com referência ao segmento final do n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária, em particular se esse dever de demonstração recai sobre o contribuinte executado ou sobre a Administração tributária.

d). Importa também sublinhar que ambos os acórdãos em apreço foram proferidos tendo por base o mesmo enquadramento jurídico, ou seja a disposto nos artigos 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária e 342.º, do Código Civil.

e). Porém, perante esta mesma questão de facto e de direito, foram proferidas decisões expressas diametralmente opostas.

f). No Acórdão recorrido foi sufragado o entendimento de que o ónus da prova relativo à parte final do n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária recai sobre o contribuinte executado.

g). Já no Acórdão fundamento concluiu-se no sentido (oposto) de que o ónus da prova relativo à parte final do n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária recai sobre a Administração tributária.

h). Em ambos os acórdãos este douto Tribunal Central Administrativo Sul pronunciou-se, de forma expressa, sobre a questão em apreço, isto é, sobre a repartição do ónus da prova do pressuposto de isenção de prestação de garantia insito na parte final do artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária - que *“em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não são da responsabilidade do executado”*.

i). Verificando-se, como acima exposto, a identidade de questões de facto e de direito e, bem assim, a oposição de decisões expressas entre os Acórdãos em confronto, encontra-se demonstrada a questão preliminar da oposição de acórdão, exigida pelo artigo 284.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Nestes termos, requer-se que, em conformidade com o supra exposto se julgue verificada a oposição entre o acórdão fundamento e se determine o prosseguimento do presente recurso.

III. Julgada verificada a oposição entre os acórdãos, por despacho de fls. 531, a recorrente apresentou alegações, ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT, nas quais conclui:

Iª). O Recorrente interpôs o presente recurso, por oposição de acórdãos, com fundamento na oposição entre o Acórdão (Recorrido) proferido no Processo n.º 5021/11, que correu os seus termos no 2.º Juízo, 2ª Secção (Contencioso Tributário), do Tribunal Central Administrativo Sul e o Acórdão (Fundamento) do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Maio de 2007, proferido pelo 2.º Juízo, 2ª Secção (Contencioso Tributário) no processo n.º 1780/07.

IIª). Subjacente às decisões proferidas pelo Acórdão recorrido e Acórdão fundamento está o ónus da prova do último requisito legal do artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária -, ou seja, de que a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado -, previsto no artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária para suspensão do processo de execução fiscal com dispensa de prestação de garantia.

IIIª). No caso vertente, a Recorrente requereu, ao abrigo do artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, a suspensão do processo de execução fiscal n.º 15462021001057774 e Apensos, instaurado para cobrança coerciva de dívida de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e de Juros Compensatórios n.ºs 2010 8310002553, 2010 8310002559, 2010 8310002561 e 2010 8310002565 relativos aos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005, com dispensa de prestação de garantia.

IVª). Através de Sentença proferida em 28 de Junho de 2011, o Tribunal Tributário de Lisboa considerou que incumbia à ora Recorrente demonstrar que a insuficiência ou inexistência de bens não é da sua responsabilidade.

Vª). Em sede de recurso, a referida Sentença foi sustentada pelo Acórdão proferido no recurso n.º 5021/11, do 2.º Juízo, 2ª Secção deste Tribunal Central Administrativo Sul -Acórdão recorrido. Contudo, o Tribunal a quo laborou em manifesto erro.

VIª). Na verdade, no que respeita ao ónus da prova do último requisito legal de que depende a dispensa de prestação de prova - de que a insuficiência /inexistência de bens não foi provocada por um comportamento culposo do Executado -, deverá acolher-se a douta interpretação do Acórdão Fundamento (processo n.º 1780/07) segundo a qual exigência da prova do segmento final do artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral tributária deverá recair sobre a Administração tributária.

VII^a). Na verdade, a imposição de tal prova sobre a Recorrente é, atenta a sua impossibilidade, desproporcionada e, assim, intolerável pelo ordenamento jurídico em geral, e em concreto pelo artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa,

VIII^a). O artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa ao assegurar o direito de acesso ao Direito e aos Tribunais, com a proibição da indefesa, impõe que os processos permitam uma efectiva defesa por parte dos cidadãos dos seus direitos e interesses.

IX^a). Ou seja, não basta a existência de uma forma processual adequada, é necessário que, pelas suas características essa forma processual não torne impossível ou desproporcionadamente difícil essa mesma defesa, não querendo, nem a Constituição nem a Lei não situações de indefesa - como sucede no caso concreto.

X^a). Ou seja, um processo que, pelas suas características, como no caso em apreço, faz recair sobre uma das partes processuais uma responsabilidade probatória impossível de concretizar assim votando, em abstracto e à partida, a pretensão do Recorrente ao insucesso, não pode ser considerado um processo equitativo à luz da Constituição (cfr. artigo 20.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa) - (cfr. miranda, jorge; medeiros, Rui, Constituição da República Portuguesa Anotada, Tomo I, Introdução Geral, Preâmbulo Artigos 1º a 79.º, Coimbra Editora, pág. 193).

XI^a). Na verdade, ao fazer recair, exclusivamente, e no cumprimento formal da repartição do ónus da prova previsto no artigo 342.º do Código Civil e no artigo 74.º da Lei Geral Tributária, o ónus da ora Recorrente provar todos os requisitos legais de que depende a suspensão do processo de execução fiscal n.º 15462021001057774 e Apensos com dispensa de prestação de garantia, inclusive a demonstração impossível para a Recorrente (ou para qualquer contribuinte em iguais circunstâncias) da sua irresponsabilidade pela insuficiência ou inexistência de bens para suspensão do referido processo de execução fiscal, o Tribunal a quo obnubilou o princípio constitucional de garantia de acesso ao direito e aos Tribunais e a um processo equitativo, que proíbe situações de indefesa, insito no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa, esvaziando,

XII^a). Aliás, o entendimento do Tribunal a quo e do Órgão de Execução Fiscal a ser acolhido, no que não se concebe, inviabilizaria qualquer pedido de dispensa de prestação de garantia, o qual ficaria ab initio e inevitavelmente, votado ao insucesso.

XIII^a). Assim, atenta a leitura constitucionalmente admissível das referidas normas, não tendo a Administração tributária produzido, nos presentes autos, prova dos concretos actos de gestão dos quais terá resultado a insuficiência ou inexistência de bens deve ser, conseqüentemente, valorada contra si (Administração tributária) a falta de prova do segmento final do artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral tributária.

XIV^a). O entendimento sufragado pelo Tribunal recorrido encontra-se em clara oposição com Acórdão proferido por aquele mesmo Tribunal no âmbito do processo n.º 1780/07, no qual foi apreciada igual questão, quer de facto, quer de direito, e no qual foi decidido que, *“Apesar do segmento final do art.º 52.º/4 da LGT, se apresentar, a nosso ver, como um elemento constitutivo do direito que o executado, a coberto de tal norma, pretende fazer valer, ainda assim cremos que, neste domínio em especial, se deve operar uma verdadeira inversão daquele ónus probatório. 2. Desta forma, impende sobre a administração tributária, a prova do facto positivo que é o de que a insuficiência ou inexistência de bens do executado lhe é imputável, por os ter dissipado em prejuízo dos credores.”* (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Maio de 2007, proferido no processo n.º 1780/07).

XV^a). Resulta, pois, da douta jurisprudência do Acórdão fundamento que, não obstante o artigo 342.º do Código Civil em conjugação com o disposto no artigo 74.º da Lei Geral Tributária fazerem recair sobre aquele que invoca um determinado direito o ónus de provar que se encontram reunidos os pressupostos para que lhe seja reconhecido esse direito, na apreciação dos requisitos legais para dispensa de prestação de garantia ao abrigo do disposto no artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, deverá considerar-se que, no que respeita à demonstração do último requisito legal para dispensa de prestação de garantia -, de que a insuficiência ou inexistência de bens penhoráveis não foi culposamente provocado pelo Executada -, deverá recair sobre a Administração tributária a prova deste facto positivo, operando, nesta sede, a inversão do ónus da prova.

XVI^a). Deverá concluir-se que, em conformidade com a jurisprudência do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no Processo n.º 1780/07, de 15 de Maio de 2007 (Acórdão fundamento), e à luz do disposto no artigo 20.º, n.ºs 1 e 4, da Constituição da República Portuguesa, o segmento final do artigo 52.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária deve ser demonstrado pela Administração tributária, pelo que o Tribunal a quo, no Acórdão recorrido, incorreu em erro de julgamento, violando os referidos preceitos legais e, bem assim, o disposto nos artigos 342.º do Código Civil e 74.º da Lei Geral Tributária devendo o mesmo ser revogado em conformidade determinando-se a valoração de omissão de prova contra a Administração tributária, com as necessárias consequências legais.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, sempre com o douto suprimento de vossas excelências, deverá o presente recurso ser julgado procedente, e, assim, determinada a revogação do acórdão proferido em 4 de outubro de 2011 pelo tribunal central administrativo sul, por erro de julgamento e

violação do disposto nos artigos 20.º da constituição da república portuguesa, 342.º, do código civil, 52.º, n.º 4, e 74.º da lei geral tributária com as devidas consequências legais.

IV. Cumpre decidir.

V. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

A) No acórdão recorrido:

A) Em 2010/07/10 foi instaurado o PEF n.º 1546201001057774 e Apensos no Serviço de Finanças de Maфра, para cobrança coerciva da quantia de € 1.712.907,69 proveniente de dívida de IRC e respectivos juros compensatórios relativos aos períodos de 2002 a 2005, bem como juros de mora e custas processuais, contra a Executada “Solenha - Sociedade de Transportes Rodoviários, Lda.”;

B) Em 2010/08/13, a executada veio aos autos solicitar a imediata suspensão da execução supra referida, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 169º do CPPT, por se encontrar ainda a decorrer o prazo para contestação da legalidade dos actos de liquidação, e bem assim, requerer a fixação e a subsequente notificação do valor da garantia a prestar, cfr. fls. 11v e sgs. do PEF;

C) Em 2010/09/06, através do ofício n.º 7352 do Serviço de Finanças Maфра, foi a executada notificada da garantia a prestar nos termos do art. 199º do CPPT calculada no montante de € 2.202.787,18, a qual deveria ser apresentada no prazo de 15 dias a contar da referida notificação, através de garantia bancária, caução, seguro-caução, ou querendo oferecer bens à penhora. De igual modo, foi feita advertência de que caso a garantia não fosse prestada, se iria proceder à penhora, cfr. fls. 15v do PEF;

D) Em 2010/09/20 veio a executada requerer a dispensa de prestação de garantia nos termos do art. 52º, n.º 4 da LGT e 170º do CPPT, por entender estarem cumpridos os pressupostos exigidos por aquela norma legal para a concessão de tal benefício, com vista à suspensão das execuções em causa nos termos dos n.º 1 e 2 do art. 169º do CPPT, cfr. fls. 21 e sgs. do PEF;

E) Em 2010/09/30, a executada deduziu oposição judicial (Proc. n.º 1103110.BELRS), tendo por objecto as liquidações que deram origem ao processo de execução fiscal supra referido;

F) Em 2010/10/06, sobre o pedido referido na alínea O) recaiu despacho de indeferimento com base nos fundamentos explanados na Informação n.º 650/2010, cfr. Fls. 29v e sgs. do PEF;

G) Em 2010/10/26 foi a executada notificada através do ofício n.º 10191 de 2010/10/22 do Serviço de Finanças de Maфра do despacho referido na alínea anterior, e em consequência para prestar garantia no valor de € 2.256.446,32, cfr. fls. 36v do PEF;

H) Em 2010/11/02 a executada apresentou no Serviço de Finanças de Maфра a reclamação judicial dirigida ao Tribunal Tributário de Lisboa nos termos do art. 276º do CPPT, cfr. fls. 37v e sgs. do PEF;

I) Em 2010/11/11 a executada veio requerer novamente nos termos do n.º 4 do art. 52.º da LGT a dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão dos autos nos termos do art. 169º, n.º 1, do CPPT, cfr. fls. 48 e sgs. do PEF;

J) Em 2010/12/09, sobre o pedido referido na alínea I) supra recaiu despacho de indeferimento com base nos fundamentos explanados na Informação n.º 821/2010 (cfr. fls. 55 e sgs. do PEF) e do qual se extrai o n.º 1 da Conclusão:

“O indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia idónea, por não se considerarem verificados os pressupostos do n.º 4 do art. 52º da LGT, no que respeita ao prejuízo irreparável, à manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis e, em qualquer dos casos, que não é da sua responsabilidade tal insuficiência ou inexistência;”

K) Em 2010/12/27, através do ofício n.º 12519 de 2010/12/17 foi a executada notificada na pessoa do seu mandatário judicial do teor da informação e despacho referido na alínea anterior, cfr. fls. 58v do PEF;

L) Em 2011/01/05 a executada remeteu ao Serviço de Finanças de Maфра a presente reclamação judicial nos termos do art. 276º do CPPT, cfr. carimbo apostado a fls. 4 dos autos.

B) No acórdão fundamento:

A). Em 7 de Agosto de 2006, o Reclamante foi notificado pelo Serviço de Finanças de Oeiras-3 para prestar garantia bancária no montante de € 64 816,75, no âmbito da execução fiscal instaurada contra Grailândia Informática, SA, SA e contra si revertida – fls. 73 e 253;

B). Em 22 de Agosto de 2006 o Reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Oeiras-3, dirigido ao Chefe de Serviço, um requerimento em que solicitou a dispensa de prestação de garantia, ao abrigo do disposto no art. 170.º do CPPT, e art. 52.º, n.º 4, da LGT – fls. 78 e ss;

C) O requerimento referido em B, fundamenta-se na incapacidade patrimonial do Reclamante para prestar a garantia e na verificação de um prejuízo irreparável, para si, em consequência da prestação da garantia – fls. 78 e ss.;

D) Na sequência de tal requerimento foi elaborada a informação de fls. 219 onde, além demais, se lê:

“... Desta forma entende-se estar preenchido o presente requisito relativo ao prejuízo irreparável”

Na mesma informação conclui-se pela não verificação do requisito da manifesta falta de meios económicos por o Recorrente não ter demonstrado a inexistência de responsabilidade sua na insuficiência de bens penhoráveis.

E) Em 24 de Novembro de 2006 foi proferido o despacho reclamado, do seguinte teor:

Em face da informação supra, e atendendo ao disposto no art.º 52, n.º 4 da LGT e do art.º 170º do CPPT, indefiro o pedido, por falta de preenchimento dos requisitos legais – fls. 222.

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 art.º 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 art.ºs 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 adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, a saber:

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

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

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

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

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

Vejamos então se, no caso dos autos, se verificam tais requisitos, começando pela questão da oposição entre os arestos acima identificados.

VI.1. No acórdão recorrido escreveu-se, para além do mais, o seguinte:

“... o executado numa dada execução fiscal contra si instaurada ou revertida, e que se encontre em alguma das situações subsumíveis à citada norma do art.º 52.º n.º 4 da LGT (no caso de a garantia lhe causar prejuízo irreparável ou no caso de manifesta falta de bens penhoráveis para o pagamento da dívida e do acrescido), pode requerer ao órgão da execução fiscal, a isenção dessa prestação, invocando os correspondentes factos e o direito aplicável ao caso, mas desde que em qualquer dos casos, a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado. Matéria esta que, desde logo, cabe ao requerente alegar, nos termos citados, como parte do direito que pretende ver reconhecido e como factos que lhe são pessoais e que ninguém melhor do que a requerente se encontrará em condições de os conhecer e, depois, os vir provar.

O que se encontra dentro do regime geral no que à aquisição das provas tange, quer no domínio do direito civil, em que se dispõe que àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado – art.º 342.º n.º 1 do Código Civil (CC) – quer no domínio tributário, em que se dispõe que, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque – art.º 74.º n.º 1 da LGT - ou seja, aquele que invoca determinado direito tem de provar os factos que normalmente o integram; a parte contrária terá de provar, por seu turno, os factos anormais que excluem ou impedem a eficácia dos elementos constitutivos (a incapacidade, a falta ou vícios da vontade, a impossibilidade do objecto, a fraude à lei, etc.)”.

E concluiu-se, no citado acórdão, que, não tendo o executado cumprido o seu ónus probatório o pedido de dispensa de garantia não podia ser deferido.

VI.2. Por sua vez, no acórdão fundamento, ficou escrito o seguinte:

“...a regra geral é a de que é ao executado que incumbe a prova da factualidade pertinente à extrapolação do conceito consubstanciado naquele segmento da norma, nos termos do que dispõe o art.º 342.º 1 do C.C..

- É nesta sede, ou seja, no âmbito do ónus da prova objectivo, que aqui importa considerar, não só porque o ónus de produção de prova ou subjectivo tem hoje, no nosso ordenamento jurídico, um peso pouco considerável, como porque, sempre tal peso era diminuto no âmbito do direito em que nos movemos em que impera o princípio do inquisitório e da livre investigação, que o nosso entendimento se apresenta divergente do sustentado pelo recorrente, na linha do defendido pela AT e acobertado, designadamente, naqueles referidos arestos.

- É que, apesar do referido segmento final do art.º 52.º/4 da LGT, se apresentar, a nosso ver, como um elemento constitutivo do direito que o executado, a coberto de tal norma, pretende fazer, valer, ainda assim cremos que, neste domínio em especial, se deve operar uma verdadeira inversão daquele ónus probatório, por forma a que impenda sobre a administração tributária, a prova do facto positivo que é a que a insuficiência ou inexistência de bens do executado lhe é imputável, por os ter dissipado em prejuízo dos credores.

... A impor-se tal demonstração ao executado, o que está a sufragar é que a ele impende a demonstração de uma verdadeira cláusula geral, e ainda por cima de sentido negativo, qual seja a da falta de responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens, que configura uma verdadeira “prova diabólica” ou impossível na prática.

... Nesta linha de entendimento afigura-se-nos que, a sufragar-se o entendimento sustentado pelo recorrente, neste domínio, estar-se-á, na prática, a inviabilizar ou a tornar excessivamente difícil a prova em causa por parte do executado, -não sendo, sequer e em sentido contrário, aqui convocável a prova que incumbe aos responsáveis subsidiários de que não foi por culpa deles que o património das executadas originárias se tornou insuficiente para satisfação dos créditos fiscais, seja porque, em tal caso é a própria lei que impõe tal ónus probatório (o que não sucede no caso vertente) o que deixa entender que à sua minguia a prova não impenderia sobre eles, seja porque, tal prova é susceptível de ser alcançada pela demonstração positiva do exercício dos cargos societários dos quais a lei faz decorrer aquela responsabilidade-, e nessa medida, justificante bastante para que se inverta o respectivo ónus, na esteira do que defende(u) o ilustre Prof. Vaz Serra ao doutrinar que quando a prova não for possível ou se tornar extremamente difícil àquele que, nos termos do artigo 342.º do CC, couber fazê-la, o ónus probatório deixa de impender sobre ele para passar a recair sobre a outra parte”.

Deste modo concluiu-se que “não cabia ao recorrido demonstrar a verificação da condição que constitui o segmento final do art.º 52.º/4 da LGT, para que lhe fosse concedida a isenção de garantia solicitada”.

VI.3. Daqui resulta então, que estamos perante matéria de facto muito semelhante e que, aplicando a mesma norma, os dois arestos chegaram a solução jurídica distinta, pelo que está preenchido o primeiro requisito legal acima enunciado para a verificação da oposição de acórdãos.

VI.4. Apreciei agora o 2º requisito – saber se a decisão impugnada está ou não em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Sobre o alcance da expressão “jurisprudência mais recentemente consolidada”, no acórdão do Pleno desta Secção, de 02.05.2012- Processo n.º 0895/2011, de que fomos também relator, escreveu-se o seguinte:

“Sobre a expressão “jurisprudência recentemente consolidada”, escreveram Mário Aroso e Carlos Cadilha - Comentário ao CPTA, 3ª edição, pág. 1010: “Se o acórdão impugnado seguir o entendimento expresso pelo Pleno no âmbito de um julgamento ampliado de revista ou em anterior acórdão uniformizador, não tem, na verdade, justificação submeter a questão de novo à apreciação do Pleno. Face à literalidade do preceito, a possibilidade de não admissão do recurso também existe quando o acórdão impugnado se conforme com a jurisprudência pacífica e uniforme do STA, mesmo quando tirada pelas subsecções ou, pelo menos, com a jurisprudência firme que se tenha consolidado mais recentemente”.

Ora, conforme se escreveu no acórdão do STA (Pleno) de 18 de setembro de 2008 (Processo n.º 212/08): “... a diferença entre haver uma jurisprudência «tout court» e uma «jurisprudência consolidada» há de necessariamente advir de um «plus» desta última, que cause ou revele uma estabilidade de julgamento; e esse acréscimo detetar-se-á por um critério quantitativo, significador de uma constância decisória - seja esse critério o do número dos Juizes subscritores da solução, seja o do número das decisões do STA que a acolheram. Assim, a consolidação jurisprudencial transparecerá, ou do facto de a pronúncia respetiva constar de um acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o art.º 17.º, n.º 2, do atual ETAF), ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido e obtidas por unanimidade ou por maiorias inquebráveis, exigindo-se um maior número delas se os acórdãos provierem das Subsecções e um seu menor número se forem do Pleno (na **formação de nove** Juizes, referida no art. 25.º, n.º 1, do anterior ETAF)”.

Sobre a questão objeto do presente recurso não existe jurisprudência consolidada para os efeitos acima referidos, sendo certo que sobre esta matéria versa o acórdão do Pleno de 17.12.2008, proferido

no Processo n.º 0327/08, o qual, no entanto, não foi subscrito por nenhum dos Juizes Conselheiros actualmente em funções na Secção de Contencioso Tributário do STA.

Deste modo, consideramos como não preenchido o segundo requisito acima enunciado.

Vejamos então se a decisão recorrida deve ou não manter-se.

VII. A questão a conhecer no presente recurso é a de saber se o ónus da prova do facto a que se refere a parte final do n.º 4 do art.º 52.º da LGT – que a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado - cabe ao executado ou à Fazenda Pública.

A jurisprudência dos tribunais centrais administrativos, com excepção do acórdão fundamento, tem sido uniforme no sentido de que o ónus de tal prova cabe ao executado.

Neste sentido, decidiram os seguintes arestos do TCA Sul: de 02.10.2007 – Processo n.º 01998/07, de 28.10.2009 – Processo n.º 03475/09, de 09.12.2009 – Processo n.º 03621/09, de 08.06.2010-Processo n.º 016/11 e de 29.11.2011- Processo n.º 05169/11.

Em sentido idêntico decidiu também o TCAN nos seguintes arestos: de 15.04.2011-Processo n.º 003221/10.4 BEVIS, de 23.11.2011- Processo n.º 01307/11.7 BEPRT, de 24.10.2011 – Processo n.º 0059/11 BEPRT e de 06.06.2012 –Processo n.º 0233/11.4 BEPNF.

Este Supremo Tribunal, teve também ocasião de se pronunciar sobre esta questão, em sentido idêntico ao daqueles tribunais superiores, no acórdão do Pleno da SCT, de 17.12.2008, proferido no Processo n.º 0327/08, sendo o acórdão fundamento ali invocado o mesmo dos presentes autos (acórdão de 15.05.2007 do TCA Sul – Processo n.º 1780/07).

A fundamentação defendida neste aresto, louvou-se nos seguintes argumentos:

“4 – O art. 52.º, n.º 4, da LGT estabelece que

4. A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.

O art.º 170.º do CPPT estabelece, no seu n.º 3, que «o pedido a dirigir ao órgão da execução fiscal deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária».

As regras básicas sobre a repartição do ónus da prova constam do art.º 342.º do CC, que estabelece o seguinte:

Artigo 342.º

Ónus da prova

1. *Aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.*
2. *A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita.*
3. *Em caso de dúvida, os factos devem ser considerados como constitutivos do direito.*

Aquela regra básica do ónus da prova, enunciada no n.º 1 do art.º 342.º do CC, é adoptada também no âmbito do procedimento tributário, por força do disposto no art.º 74.º, n.º 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.º 344.º, em que se determina tal inversão «quando haja presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine» e «quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado».

À face destas regras, é de concluir que 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.

Aliás, mesmo que se entenda que se está perante uma situação de dúvida sobre este ponto (e a jurisprudência contraditória do Tribunal Central Administrativo Sul recomenda que se considere a questão como duvidosa), terão de considerar-se todos os factos de que depende a prestação de garantia como constitutivos do direito do executado, por força do disposto no n.º 3 do citado art.º 342.º do CC.

Para além disso, o texto do n.º 3 do art.º 170.º 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.

A eventual dificuldade que possa ter o executado em provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não é obstáculo à atribuição ao executado 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. 344.º do CC. (Neste sentido, pode ver-se ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, página 451, nota (2) (página 467, na 2.ª edição), em que se refere que «já se tem entendido, erroneamente, que a extrema dificuldade de prova do facto pode inverter o critério legal de repartição do ónus da prova».)

É certo que por força do princípio constitucional da proibição da indefesa, que emana do direito de acesso ao direito e aos tribunais reconhecido no art.º 20.º, n.º 1, da CRP, não serão constitucionalmente admissíveis situações de imposição de ónus probatório que se reconduzam à impossibilidade prática de prova de um facto necessário para o reconhecimento de um direito.

Mas, por um lado, no caso em apreço não se está perante uma situação de impossibilidade prática desse tipo, pois a prova do facto negativo que é a irresponsabilidade do executado pode ser efectuada através da prova de factos positivos, por via da demonstração das causas de tal insuficiência ou inexistência de bens.

Por outro lado, a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina «*iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur*». (Essencialmente neste sentido, pode ver-se MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, página 203, cujos ensinamentos são seguidos no Assento do Supremo Tribunal de Justiça n.º 4/83, de 11-7-1983, publicado no *Diário da República*, I Série, de 27-8-1983.)

Estas regras, nesta situação, conduzirão, no mínimo, a dever-se considerar provada a falta de culpa quando o executado demonstrar a existência de alguma causa da insuficiência ou inexistência de bens que não lhe seja imputável e não se fizer prova positiva da concorrência da sua actuação para a verificação daquele resultado.

Pelo exposto, é correcta a posição adoptada no acórdão recorrido”.

Não temos razões para seguir agora entendimento diferente do exposto (e que, como referimos, passou a ser adotado com uniformidade pelos tribunais centrais administrativos), pelo que o acórdão recorrido merece confirmação.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de outubro de 2012. — João António Valente Torrão (relator) — Dulce Manuel da Conceição Neto — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Pedro Manuel Dias Delgado — Maria Fernanda dos Santos Maçãs — Lino José Batista Rodrigues Ribeiro — José da Ascensão Nunes Lopes — Joaquim Casimiro Gonçalves — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira.

Acórdão de 17 de Outubro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

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 perflhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas.

III — Não se verifica, porém, o 2.º requisito se a orientação perfilhada no acórdão impugnado, para além de corresponder à posição adoptada, por maioria, em acórdão do Pleno da Secção, veio a ser entretanto acolhida, por unanimidade, em Acórdão também do Pleno da Secção, subscrito por todos os juízes que actualmente a integram.

Processo n.º 507/12-50.

Recorrente: Director de Finanças do Porto.

Recorrido: Fernando Moisés Mota da Silva.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1 – O Director de Finanças do Porto, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15 de Dezembro de 2012 (fls. 170 a 197 dos autos), que concedeu parcial provimento ao recurso interposto por Fernando Moisés Mota da Silva, com os sinais dos autos, da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 10 de Outubro de 2011, que julgou improcedente o recurso, interposto ao abrigo do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), da decisão do Director de Finanças do Porto que, nos termos previstos no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT), fixou o rendimento tributável de IRS (categoria G), respeitante ao ano de 2008, no montante de €96.800,00, vem, nos termos dos artigos 280.º, n.º 1, 282.º n.º 1, 283.º e 284.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Janeiro de 2009, proferido no recurso n.º 0761/08 (junto a fls. 205 a 209 dos autos).

O recorrente apresentou (fls. 228 a 231) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, contra-alegando o recorrido (fls. 232/233) defendendo que *não deve ser admitido o presente recurso, julgando-se o mesmo findo, porquanto o acórdão impugnado está em clara e absoluta sintonia com a mais recente jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão do Pleno da STA proferido no processo 734/09, de 19.05.2010)*.

Por despacho de 8 de Março de 2012 (fls. 238/239), da Exma. Relatora no TCAN, veio o recurso a ser admitido, no entendimento de que se verifica a invocada 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.

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

A. O presente recurso visa a interpretação dada ao disposto no art. 89.º-A da Lei Geral Tributária, pelo Acórdão recorrido que, incorporando a fundamentação jurídica expendida no Acórdão do Pleno da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal administrativo de 19/05/2010, proferido no processo n.º 734/09, considerou que a Administração Tributária, legitimada a recorrer a esse método indirecto, não podia deixar de observar, na quantificação do rendimento tributável do Recorrente, a justificação parcial que “ab initio” aceitou e, como tal, deveria ter considerado 20% do valor de aquisição deduzido dos montantes que permitiram (em parte) a aquisição da manifestação de fortuna e cuja origem ficou demonstrada.

B. A interpretação propugnada pelo douto Acórdão recorrido não encontra arrimo na letra da lei nem no princípio da legalidade, bem como no espírito do sistema.

C. Com efeito, nos termos do n.º 1 do art. 89.º-A da LGT, sempre que o contribuinte “declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão”, resultante da tabela do n.º 4 daquele preceito legal, e não efectue a prova prevista no seu n.º 3, encontram-se preenchidos os requisitos legais para se proceder à avaliação indirecta da matéria colectável em sede de IRS.

D. Assim, o objecto do art. 89º-A da LGT é tributar ingressos de rendimento anteriores ao facto que faz detonar a avaliação indirecta, sendo o facto típico designado como manifestação de fortuna apenas o detonador do procedimento tributário que poderá ou não desaguar num acto de fixação indirecta de rendimentos tributáveis.

E. Não constitui objecto do artigo 89º-A tributar manifestações de fortuna.

F. As manifestações de fortuna tipificadas no n.º 4 do artigo 89º-A, são situações típicas em que ocorrem factos que evidenciam uma capacidade contributiva manifestamente inconsistente com os rendimentos declarados e a que não foi possível aceder e tributar por via directa.

G. Daí que o mecanismo de avaliação indirecta do art. 89º-A da LGT pressuponha, por um lado, a relevância tributária de rendimentos que se desconhecem quanto à fonte ou fontes e quanto ao volume, mas cuja existência é fortemente indiciada a partir da ocorrência dos factos legalmente tipificados como manifestações de fortuna,

H. E, por outro, seja indiferente o momento em que tais ingressos de rendimentos ocorreram na realidade, tributando-os no período de tributação em que se verifica a manifestação de fortuna, ao revés da regra da anualidade de tributação em IRS.

I. Assim, o art. 89º-A da LGT não pretende mais do que identificar factos que revelam disponibilidade de meios financeiros inconsistentes com os rendimentos declarados para, a partir daí, perseguir indícios de rendimentos não declarados aos quais não é possível aceder de forma directa.

J. Só quando estão conjugados os elementos reveladores da capacidade contributiva (o facto tipificado como manifestação de fortuna) com os indícios da prática de ilícitos tributários (evasão à tributação e/ou às obrigações declarativas) é que o art. 89º-A impõe a avaliação de matéria tributável de acordo com as fórmulas previstas no n.º 4.

L. Face não só da letra da lei mas do sistema adoptado pelo legislador, afigura-se que não tendo o contribuinte logrado justificar de forma integral os valores afectos à aquisição do bem ou bens que determinaram a instauração do procedimento de avaliação, procede-se à estimativa de rendimento tributável através de índices que a partir do valor do bem permitem operar uma presunção inexorável de certo rendimento.

M. Os índices são os tipificados na tabela que consta do n.º 4, do art. 89º-A da LGT, e

N. O rendimento padrão configura uma presunção típica de rendimento cujo montante, fixado forfaitariamente, é integrado na matéria colectável de IRS como rendimento da categoria G, a menos que, seguindo a letra do n.º 4, do art. 89º-A da LGT, existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90º, que permitam à administração tributária fixar rendimentos superiores.

O. O que vale por dizer que não há lugar à aplicação de qualquer outro valor inferior em sede de determinação do rendimento por manifestações de fortuna.

P. O valor padrão não pode ser descontado ou baixado, pelo contrário: tal valor padrão poderá ser aumentado, se a Administração Tributária estiver na posse de elementos que lhe permitam fixar um rendimento superior.

Q. A interpretação que se defende é a perfilhada no acórdão do Pleno do STA, de 29/01/2009, proferido no Proc. n.º 761/08, que se invocou como fundamento no presente recurso, bem como pela Jurisprudência citada, a título de exemplo.

R. A mesma interpretação encontra respaldo na doutrina, designadamente, em DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, in *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3ª edição, pp. 453 e 454, Vislis Editores, XAVIER DE BASTO, in *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, Revista Fiscalidade, n.º 5, pp. 20 e 21, e João Sérgio Ribeiro, in *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de determinação da Matéria Tributável*, Almedina, pag. 304

S. Efectivamente, o Acórdão recorrido bem como o do STA que lhe serviu de referência fundamentadora, ao pugnar pela interpretação dos valores parcialmente justificados no cálculo do rendimento-padrão - calculando-o apenas sobre o remanescente não justificado do valor da manifestação de fortuna -, colide com a letra do n.º 4 do art. 89º-A da LGT e, igualmente, com o seu espírito.

T. Tal entendimento conduziria a que, em caso de o sujeito passivo fazer prova justificativa de 20% do valor das manifestações de fortuna evidenciadas, então não haveria lugar a rendimento tributável, entendimento esse, que se encontra manifestamente fora da mens legislatoris consagrada no art. 89º-A da LGT (sublinhado nosso). Tal entendimento, com todo o respeito, não encontra respaldo no espírito da lei nem na letra da norma, como se exige no disposto no art. 9º do Código Civil.

U. Com efeito, não se pode ignorar o espírito da lei, isto é, as manifestações de fortuna constituem um instrumento jurídico de luta contra a fraude e evasão fiscais, que se materializa num método substitutivo, em que não sendo possível apurar os rendimentos efectivamente auferidos pelo sujeito passivo este é tributado de forma indirecta, através de um rendimento padrão, que resulta da valoração dos bens adquiridos, designados como manifestações de fortuna.

V. De outro modo, a lei estaria precisamente a consentir a evasão fiscal que justamente pretende travar por meio do mecanismo legal do art. 89º-A da LGT, porquanto, o rendimento padrão taxativamente previsto é um rendimento presumido na suposição da existência de evasão fiscal fortemente indiciada por manifestações de fortuna em franca discrepância com os rendimentos declarados.

W. Pelo que, corrigir a letra do n.º 4 do art. 89º-A por forma a incorporar na fórmula de cálculo legalmente tipificada, como um abatimento, a parcela do valor da manifestação de fortuna que o contribuinte logrou justificar, para além de ser isso mesmo, uma correcção, não é consistente com a ideia matricial da tributação indirecta, aproximando-a de uma tributação directa sem que estejam disponíveis mecanismos equivalentes para realizar uma quantificação igualmente directa da capacidade contributiva global.

X. De referir, por último, que a solução propugnada no Acórdão recorrido e no Acórdão do STA em que se ancora, ou seja, permitir a justificação parcial e por essa via a discussão da quantificação da matéria tributável em sede de manifestações de fortuna, então, necessariamente se teria de despoletar o

mecanismo estatuído no art. 91º da LGT, e permitir a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos.

Y. Pelo que, também sob esta vertente, a solução propugnada pelo Acórdão recorrido enferma de errada apreciação de direito, designadamente do art. 89º-A e art. 91º ambos da LGT.

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 no Acórdão fundamento, proferido pelo Pleno do STA, em 28-01-2009, no processo n.º 761/08, e em consequência, revogar o Acórdão recorrido na interpretação do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT que propugna, com todas as legais consequências.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações quanto ao mérito.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, após promoção sobre o trânsito em julgado do acórdão fundamento (fls. 290, frente) emitiu o parecer de fls. 290, verso, do seguinte teor: «Defende-se ser de decidir a oposição de acórdãos com o acórdão fundamento, caso o mesmo tenha transitado em julgado».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito, sendo a questão que constitui o objecto do presente recurso a de saber se, na determinação do rendimento tributável ao abrigo do disposto no art. 89.º-A da LGT, se deve considerar o rendimento padrão decorrente da tabela anexa ao n.º 4 do referido preceito legal, ou se o mesmo deve ser calculado apenas sobre o montante que o contribuinte não logrou justificar.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1. Na declaração modelo 3 de IRS, do sujeito passivo, no exercício de 2008 o rendimento líquido declarado para o efeito de IRS, para o ano de 2008, foi de 24.318.36€ (facto provado por acordo);

2. A Administração Fiscal, apurou que, no ano de 2008, o sujeito passivo comprou, em 16.07.2008, por escritura pública, celebrada no Cartório Notarial de Carla Carmo, a Maria Adozinda da Costa Santos, um prédio rústico, inscrito na matriz predial da freguesia de Retorta, Concelho de Vila do Conde, com o art.º 114.º, pelo valor de 484.000.00€ (fls. 43 a 50 dos autos);

3. Os supra referidos factos foram apurados pela Divisão de Liquidação de Impostos sobre o Rendimento e a Despesa, que se encontra descrito no relatório de inspecção, constante de fls. 13 a 15, dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzidos;

4. Com relevância para o caso em apreço consta do Relatório, no ponto 1.3. (...) Nos termos do citado normativo legal, a referida aquisição corresponde o rendimento padrão de € 96 800.00 (€480000,00 € x20%).

Os rendimentos declarados pelo contribuinte, originaram, após as deduções específicas, o rendimento líquido de €24.319,36 €. (...)“

5. O requerente apresentou um contrato promessa, denominado “CONTRATO PROMESSA DE COMPRA E VENDA COM RECIBO DE SINAL”, celebrado entre 17.01.2005, entre o Requerente e Maria Adozinda Costa Santos, no qual prometiam vender e comprar, o art.º 114.º da freguesia de Retorta, em Vila de Conde, pelo preço de 484 000.00 €, documento constante de fls. 14 e 15 do PA dos autos, que aqui se dá por integralmente por reproduzido;

6. Na cláusula n.º 3.º consta que “Como sinal e princípio de pagamento, a primeira outorgante recebe nesta data do segundo a importância de 375 000,00€ (trezentos e setenta e cinco mil euros), através de três cheques pelo que lhe conferem a competente quitação após a boa cobrança dos mesmos. “(fls. 14 e 15 do PA);

7. Na cláusula n.º 5.º consta que: “O restante valor, ou seja de 109 000.00 € (cento e nove mil euros) será liquidado no acto da escritura de compra e venda.” (fls. 14 e 15 do PA);

8. Os cheques do Crédito Predial Português n.ºs 290000113, 560000110 e 200000114, foram emitidos pelo requerente à ordem de João Rodrigues, no valor respectivamente de 250 000.00 €, 62 500.00 € e de 62 500.00€, nas datas de 17.01.2005, 19.01.2005 e 19.01.2005 (fls. 16 a 18 do PA);

9. O requerente apresentou um contrato promessa, denominado “CONTRATO PROMESSA DE COMPRA E VENDA COM RECIBO DE SINAL”, celebrado entre 16.07.2008, entre o Requerente e Maria Adozinda Costa Santos, no qual, aquele, prometia vender, duas parcelas de terreno a destacar do art.º 114.º da freguesia de Retorta, em Vila de Conde, pelo preço de 75 000.00 €, conforme documento constante de fls. 19 a 21 do PA dos autos, que aqui se dá por integralmente por reproduzido;

10. Na cláusula 4.º consta que “Como sinal e princípio de pagamento os primeiros outorgantes receberam da segunda a importância de 74 999,00 € e (setenta e quatro mil novecentos e nove euros) pelo que lhe confere a competente quitação (fls. 19 a 21 do PA).

11. Na cláusula 5.º consta que “O restante, ou seja, 1.00 € (um euro) será liquidado no acto da escritura de compra e venda (fls. 19 a 21 do PA);

12. Através do ofício n.º 38021 foi o requerente notificado da fixação de rendimentos colectáveis de IRS, para o ano de 2008, no valor de 484 000.00 € (fls. 17 e 18 dos autos).

13. O relatório/informação a que aludem os pontos 3 e 4 da matéria assente, apresenta o seguinte teor (cfr. fls. 5 a 7 do P.A):

“INFORMAÇÃO

1 - ANÁLISE DE FACTO E DE DIREITO

1.1 - Através dos elementos constantes do sistema informático da DGCI, designadamente relação notarial Modelo 11, referente ao ano de 2008, verifica-se que, nesse ano, o contribuinte acima identificado adquiriu um prédio rústico, inscrito na matriz predial da freguesia de Retorta, concelho de Vila do Conde, sob o artº 114, pelo valor de € 484.000,00.

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

1.3 – Nos termos do citado normativo legal, à referida aquisição corresponde o rendimento padrão de € 96.800.00 (€ 484.000,00 x 20%). Os rendimentos declarados pelo contribuinte, originaram, após as deduções específicas, o rendimento líquido de € 24.319,36.

1.4 - Verificada a divergência anteriormente referida, foi o contribuinte notificado do projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS do ano de 2008, através do ofício 38021, de 08-06-2010, nos termos da alínea d) do número 1 e número 5 do Artigo 60º da LGT (Anexo I).

2 - ANÁLISE DIREITO DE AUDIÇÃO

No exercício do direito de audição, o contribuinte fez chegar ao processo fotocópia de dois extractos bancários do Banco Santander Totta, referentes ao mês de Agosto de 2008, onde evidencia meios financeiros suficientes para comprar o prédio em referência (cf. folhas 3 e 4 do Anexo I). Considerando que a aquisição foi efectuada em 16-07-08, tornou-se necessário, fazer prova desse poder aquisitivo na data da compra, assim como, também, se tornou necessário fazer prova, através de cópias de cheques e dos respectivos extractos bancários onde se evidenciassem esses movimentos, do pagamento ao vendedor.

Para esse efeito, foi o contribuinte notificado, novamente, pelo ofício n.º 62236, de 21-09-2010 para apresentar os documentos referidos.

Na sequência desta notificação, o contribuinte fez chegar ao processo exposição (cf. folha 1 do Anexo II) onde explica que o contrato promessa de compra e venda do referido prédio, foi celebrado 17-01-05, entre Maria Adozinda da Costa Santos e Fernando Moisés Mata Silva, pelo valor de € 484.000,00. Nessa data foi sinalizado o contrato com o pagamento de € 375.000,00, através de três cheques sobre o Crédito Predial Português: ch. n.º 2900000113, com data de 17-01-2005, no valor de € 250.000,00, ch. n.º 5600000110, com data de 19-01-2005, no valor de € 62.500,00 e ch. n.º 2000000114, com data de 19-01-2005, no valor, também, de € 62.500,00 (ver folhas 3, 4 e 5 do Anexo II), ficando o remanescente, no montante de € 109.000,00, para liquidar na data da celebração da escritura de compra e venda.

No dia 16 de Julho de 2008, data da celebração da escritura, foi liquidado o valor de € 20.000,00, pelo ch Nº 76000000168, sobre o Banco Santander Totta (ver folha 16 Anexo II) e celebrado um contrato promessa de compra e venda no valor de € 75.000,00, entre Fernando Moisés Mota Silva e Maria Adozinda Costa Santos, em que este venderia duas parcelas de terreno a desanexar do terreno agora escriturado (ver folhas 6 a 9 do Anexo II).

Com a realização deste novo contrato promessa, foi dada quitação ao valor em dívida da escritura no valor de € 75.000,00.

Como refere o contribuinte na exposição do Anexo II o valor remanescente, ou seja € 14.000,00, foram pagos em dinheiro, também, no acto da escritura. Mais refere que os extractos bancários demonstram essa capacidade, o que em boa verdade se verifica pela análise do extracto da folha 20, do Banco Santander Totta, onde o saldo à ordem é elevado.

No sentido de esclarecer a resolução do contrato promessa, no que respeita à desanexação das duas parcelas acima referidas, contactado o contribuinte por telefone, este, através dos elementos constantes do Anexo III, verifica-se que a promitente compradora foi notificada para a celebração da escritura, em causa, no dia 26 de Abril de 2011, pelas 9,30 horas, no cartório notarial de Carla Carmo em Vila Nova de Gaia. No entanto, posteriormente contactado o contribuinte este confirmou a não realização da escritura por falta de comparência da compradora Maria Adozinda Costa Santos.

Pela análise efectuada no Sistema Informático da Administração Fiscal - Património, verifica-se que o Arrº 114º, encontra-se na presente data desactivado, tendo dado origem aos artigos 342º e 343º

e estes encontram-se na posse do contribuinte Fernando Moisés Mata Silva. Por este facto conclui-se que não houve qualquer resolução do contrato promessa acima referido.

Assim, não se pode considerar provada a verba de € 75.000,00.

3 – CONCLUSÃO

Do exposto conclui-se que o contribuinte não fez prova de que corresponde à realidade o rendimento declarado e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, como prescreve o número 3 do Artigo 89-A da LGT.

Assim, em virtude de o rendimento declarado no ano de 2008, pelo contribuinte em análise, ser inferior a 50% do rendimento padrão e não ficando demonstrada a origem da totalidade da manifestação de fortuna evidenciada, encontram-se reunidas as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o número 4 do referido Artigo 89-A., se proceder à fixação do rendimento no montante de € 96.800,00, o qual, de acordo com a alínea d) do número 1 do Artigo 9º do código do IRS, vai ser considerado como rendimento da categoria G, como foi demonstrado no projecto de decisão enviado ao contribuinte em 08-06-2010.

A consideração Superior”

14. Sobre a informação acima transcrita recaíram dois pareceres com ela concordantes e o despacho – “Concordo” – de 23/05/11, do Senhor Director de Finanças do Porto (cfr. fls. 4 do P.A.);

15. Num dos pareceres que recaiu sobre a informação referida, proferido em 19/03/11, pode ler-se, além do mais, que “o contribuinte no âmbito do direito de audição não veio efectuar a prova cabal prevista no n.º 3 do artigo 89º-A da LGT” (cfr. fls. 4 do P.A.);

16. Em 16/07/08 foi celebrada escritura pública de compra e venda, entre João José Celestino Soares Rodrigues, na qualidade de procurador, em representação de Maria Adozinda da Costa Santos, e Fernando Moisés Mota Silva, nos termos da qual o primeiro outorgante declarou, em nome da representada, que pelo preço de 484.000,00, já recebido, vende ao segundo outorgante o prédio rústico, sito no Lugar de Santa Luzia, da Freguesia da Retorta, concelho de Vila do Conde, descrito na CRP deste concelho sob o n.º 139 e inscrito na matriz sob o artigo 114 (cfr. fls. 25 a 28 dos autos).

6 – Apreciando.

6.1 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, concedendo provimento ao recurso que fora interposto por Fernando Moisés Mota da Silva, decidiu que nos termos e para os feitos do estatuído no art. 89º-A da LGT, a decisão de fixação de rendimentos deverá ficar circunscrita ao remanescente do rendimento padrão que exceder a parte relativamente à qual foi apresentada justificação, nos termos do seu n.º 3.

Não obstante a Relatora do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (cfr. fls. 238 e 239 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 2011, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

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

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

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

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a

diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se, na determinação do rendimento tributável ao abrigo do disposto no art. 89.º-A da LGT, se deve considerar o rendimento padrão decorrente da tabela anexa ao n.º 4 do referido preceito legal, ou se o mesmo deve ser calculado apenas sobre o montante que o contribuinte não logrou justificar.

A esta questão respondeu o acórdão recorrido no sentido de que *a administração Tributária, legitimada a recorrer a este método indirecto, não poderia deixar de observar, na quantificação do rendimento tributável do recorrente, a justificação parcial que “ab initio” aceitou e, como tal, deveria ter considerado 20% do valor de aquisição deduzido dos montantes que permitiram (em parte) a aquisição da manifestação de fortuna e cuja origem ficou demonstrada* (cfr. acórdão recorrido, a fls. 196 dos autos), enquanto o acórdão fundamento se considerou que, mesmo nos casos de justificação parcial da manifestação de fortuna, *deve considerar-se como rendimento tributável, em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela do n.º 4 do citado artigo, que, tratando-se de imóveis, é de 20% do valor de aquisição*

Estamos, pois, perante respostas divergentes à mesma questão fundamental, no quadro de uma situação de, não sendo idêntica, é similar no que respeita sua subsunção às mesmas normas legais (como se colhe dos respectivos probatórios fixados - o do acórdão recorrido, reproduzido *supra*; o do acórdão fundamento, a fls. 207 dos autos), e perante um quadro normativo que se mantém inalterado.

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 recente 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, a posição assumida, por maioria, no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Maio de 2010, posição esta reafirmada, por unanimidade dos juizes que actualmente integram a Secção, no recente Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso n.º 358/12.

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, 17 de Outubro de 2012. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*, com a seguinte declaração:

As minhas persistentes dúvidas acerca da bondade do entendimento acolhido e que considera aplicáveis ao recurso por oposição de julgados com consagração no art.º 284 do C.P.P.T. também os requisitos de admissibilidade agora previstos no art.º 152º do C.P.T.A. para o recurso de e para uniformização de jurisprudência, levar-me-iam a julgar antes improcedente o recurso por oposição de julgados, assim confirmando o sindicado acórdão, aliás de harmonia com a jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal invocada.

Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira

Acórdão de 17 de Outubro de 2012.

Assunto:

Oposição de julgados. Requisitos.

Sumário:

Não se verifica oposição de julgados caso a diversidade de soluções jurídicas encontradas nos arestos em confronto resulte, não de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas da fixação e enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes.

Processo n.º:1183/11-50.

Recorrente: Banco Espírito Santo, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. BANCO ESPÍRITO SANTO, S.A., interpôs para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo recurso do acórdão proferido em 07/04/2011 pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 04414/10, invocando oposição com o acórdão proferido pelo mesmo Tribunal em 07/04/2011, no processo n.º 04506/11.

Apresentadas que foram as alegações previstas no n.º 3 do art. 284.º do CPPT, a Exmª Juíza Desembargadora Relatora no Tribunal “a quo” proferiu despacho sustentando que se lhe afigurava verificada a invocada oposição de julgados.

As subsequentes alegações sobre o mérito do recurso, apresentadas pela Recorrente em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT, mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A) Sendo alterada a data de abertura das propostas em carta fechada no âmbito de uma venda judicial em sede de execução fiscal, deveria o Chefe do Serviço de Finanças de Peniche ter providenciado pela publicação de novos anúncios, nos termos do artigo 249.º do CPPT, ou, caso assim se não entenda, feito expressa menção à data limite para apresentação de propostas na notificação efectuada por e-mail de 25/11/2009;

B) O ora Recorrente arguiu a nulidade da venda do imóvel penhorado, tendo aquela sido indeferida pela douda sentença proferida;

C) O ora Recorrente em segunda instância, alegou que a omissão da obrigação de publicação de novos anúncios influencia determinadamente o processo de venda do imóvel penhorado; é esta venda nula nos termos do artigo 201.º do CPC, por preterição das formalidades legais, previstas no referido artigo 249.º do CPPT, e por violação do artigo 3.º-A do CPC e ainda dos artigos 48º n.º 1 do CPPT, arts. 68º e 123º do CPA e 236º do C.Civil;

D) O doudo Acórdão proferido pelo Tribunal Administrativo do Sul não se pronunciou sobre a violação dos artigos 48º n.º 1 do CPPT, arts. 68º e 123º do CPA e 236º do C.C. por considerar tratar-se de uma questão que não foi apreciada pela douda sentença proferida;

E) O doudo Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, referente ao processo n.º 04506/11CT – 2º Juízo, concluiu que o TCAS pode pronunciar-se sobre questões jurídicas relacionadas com a decisão mesmo que não tenham sido apreciadas pelo doudo tribunal a quo;

F) A invocação da preterição das disposições previstas no n.º do art. 48º do CPPT e nos art. 68º e 123º do CPA e art. 239º do C.C. não corresponde à invocação de novos factos, mas sim ao elenco de normativos inerente à violação do art. 249º do CPPT;

G) A data limite para apresentação de propostas era um elemento essencial ao exercício do direito do ora Recorrente de apresentar a sua proposta, pelo que foi violado o n.º 1 do art. 48º do CPPT;

H) O despacho em causa é incompleto, de acordo com o art. 68º do CPA, pois não corresponde ao texto integral do acto administrativo de publicitação de venda, conforme dispõe o n.º 5 do art. 249º do CPPT;

I) Para que o despacho em questão fosse completo, preciso e claro, nos termos do art. 123º do C.P.A., tinha de ser proferido como o despacho que marcou a primeira data para a abertura de propostas – porque a clareza, precisão e completude não abarcam no seu conceito a suposição que se mantinham os demais elementos constantes do primeiro despacho proferido;

J) Um declaratório normal, colocado na posição do ora Recorrente, deduziria que, na ausência e referência ao primeiro despacho proferido, o despacho de 24/11/2009 alterava não só a data de abertura de propostas como também o prazo de apresentação das mesmas;

K) O despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Peniche, datado de 24/11/2009 e o douto Acórdão recorrido violam o disposto no n.º 5 do artigo 249.º, o no n.º 1 do artigo 48.º do CPPT; os artigos 3.º-A e 201.º do CPC; os art.ºs 68.º e 123.º do CPA e, ainda o art.º 236.º do Código Civil;

L) O douto Acórdão enferma, assim, de manifesta nulidade visto que deixou de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar.

NESTES TERMOS

E nos demais de direito, deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se o douto acórdão recorrido e substituindo-o por outro que se pronuncie sobre a violação dos arts. 48º, n.º 1 do CPC, 68º e 123º do CPA e 236º do C.C. e conclua pela anulação da venda ocorrida em 15/02/2010, bem como a publicação de novos anúncios e designação de nova data para apresentação e abertura de propostas, seguindo-se os demais termos do processo até final.

SÓ ASSIM SE DECIDINDO SERÁ CUMPRIDO O DIREITO E FEITA JUSTIÇA !

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, apresentou alegações, a fls. 148 a 153, sobre a questão preliminar da existência de oposição de julgados, para defender, em suma, que o acórdão fundamento não se encontra em oposição com o acórdão recorrido, não existindo contradição entre as doutrinas adoptadas por cada uma das decisões, mas não contra-alegou sobre a questão de fundo.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de se julgar findo o recurso, por inexistência de oposição de soluções jurídicas, com a seguinte e argumentação: «(...)

«A nosso ver não se verifica oposição de acórdãos, por inexistência de identidade fáctica/oposição de soluções jurídicas.

De facto, o acórdão fundamento julgou recurso interposto pelo MP de decisão que considerou procedente a oposição a execução fiscal que tinha por escopo a cobrança coerciva de CSS e Quotas de Maio de 2003 a Maio de 2005, no entendimento de que o IGFSS não fez prova da gerência de facto da devedora originária por parte do executado e, bem assim, de factos donde resulte a culpa do oponente na insuficiência de bens da devedora originária.

O TCAS julgou procedente o recurso, tendo declarado a nulidade da sentença recorrida, por excesso de pronúncia, uma vez que o oponente apenas tinha alegado a sua ilegitimidade devido a não ser responsável pelas dívidas da devedora originária que se tenham vencido a partir de 2005.09.1, data em que cessou o exercício das funções de gerência da empresa.

Nos termos do estatuído no artigo 715.º do CPC, o TCAS, em substituição do Tribunal recorrido, julgou procedente o recurso, uma vez que o oponente exerceu a gerência de facto da devedora originária e não logrou elidir a presunção de que foi por culpa sua que os tributos não foram pagos na data do vencimento.

No acórdão recorrido está em causa um pedido de anulação de venda de imóvel deduzido pelo recorrente, enquanto credor reclamante em PEF, controvertendo-se um despacho do OEF de não aceitação de proposta em carta fechada apresentada pelo recorrente no processo relativo à venda do imóvel por meio de propostas em carta fechada e à regularidade da publicitação da venda.

O acórdão recorrido confirmou a decisão de 1ª instância, tendo julgado que o adiamento da abertura das propostas por 60 dias configura um mero adiamento de acto procedimental relativo à venda e não a esta, uma vez que não se traduziu na prorrogação do prazo de abertura de propostas, não determinando nova publicitação da venda, estando os proponentes obrigados a manter as propostas apresentadas pelo prazo de 90 dias, contados da data inicialmente designada para a abertura, conforme estatuído no artigo 893.º/4 do CPC, sendo, assim, legal o despacho sindicado, uma vez que a proposta do recorrente foi apresentada para além da data limite fixada para o efeito.

O TCAS considerou que foram cumpridas todas as formalidades estatuídas no artigo 249.º / 5/ g) / h) do CPPT.

No que concerne à pretensa violação do estatuído nos artigos 48.º /1 do CPPT, 68.º e 123.º do CPA e 236.º do CC, considerou o acórdão recorrido não ser de conhecer da mesma, por não ter sido apreciada pelo Tribunal recorrido, por tais questões não terem sido suscitadas pelo requerente e uma vez que o objecto do recurso é a sentença recorrida nos precisos termos em que apreciou todas as questões que lhe foram submetidas.

Parece, assim, certo que não ocorre a apontada oposição de acórdãos.

Efectivamente, enquanto que no acórdão fundamento o TCAS conheceu em substituição do Tribunal de 1ª instância, nos termos do artigo 715.º do CPC, de questões que foram suscitadas pelas partes, no acórdão recorrido o TCAS não conheceu de questões que não foram apreciadas pela sentença recorrida, por não terem sido suscitadas pelas partes.»

1.4. Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em Pleno da Secção.

2. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCA Sul em 07/04/2011, no processo n.º 04414/10 (acórdão recorrido), com o acórdão proferido pelo mesmo Tribunal, também em 07/04/2011, no processo n.º 04506/11 (acórdão fundamento).

Apesar de a Excelentíssima Juíza Desembargadora Relatora do acórdão recorrido ter proferido despacho em que admite 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.

Trata-se de um recurso por oposição de acórdãos interposto em incidente de anulação de venda executiva instaurado em 02/03/2010, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002¹, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no artigo 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, artigo 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e artigo 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

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

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

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que 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;
- que a oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Vejamos, então, se no caso se encontram preenchidos os citados requisitos.

A Recorrente advoga a existência de oposição de julgados entre o acórdão proferido no processo n.º 04414/10 (acórdão recorrido) e o acórdão proferido no processo n.º 04506/11 (acórdão fundamento), no que tange à decisão de apreciação, pelo tribunal de recurso, de questões que não foram objecto de decisão pelo tribunal recorrido.

O **acórdão recorrido** decidiu não tomar conhecimento de uma questão que a Recorrente colocara apenas no recurso da sentença que julgou improcedente o incidente de anulação de venda executiva, questão que se traduzia na invocação da preferência das disposições contidas no n.º 1 do art. 48º do CPPT, nos arts. 68º e 123º do CPA, e no art. 236º do Cód.Civil.

Na 1ª instância, o ora Recorrente propugnara pela anulação da venda com o fundamento de que a sua publicitação não cumprira o estatuído no art. 249º do CPPT, mormente no que se refere ao Ofício do Chefe do Serviço de Finanças, que comunicara o adiamento da data da venda, facto que teria influenciado o resultado da mesma. O tribunal de 1ª instância indeferiu a pretensão, por entender que «*Da análise do edital e dos anúncios da venda do bem penhorado, resulta que aqueles observam o preceituado, designadamente nas alíneas g) e h) do art. 249º do CPPT*»; e referindo-se ao despacho que adiou a venda, acrescenta que «*Tal despacho não só é legalmente admissível, como o aconselhava o reduzido valor da quantia exequenda em face do valor do imóvel (cfr. artigo 893º, n.º 4, do C.P.C.)*».

Porém, no recurso dessa decisão para o TCAS, a Recorrente veio sustentar que a violação do disposto no art. 48º, n.º 1 do CPPT, bem como dos arts. 68º e 123º do CPA, envolvendo formalidades essenciais da publicitação da venda, implicaria a anulação da venda, nos termos do art. 201º do CPC, além de que o desrespeito das referidas imposições legais no despacho que adiou a venda teria influenciado decisivamente o seu destino, já que essa irregularidade determinaram, atento o que vem disposto no art. 236º do C.Civil, a extemporaneidade da apresentação da proposta em carta fechada pela recorrente - credora reclamante no processo executivo - e a sua consequente não aceitação.

Depois de sufragar o entendimento vertido na sentença de 1ª instância, que manteve, o acórdão ora recorrido decidiu que «*Quanto à alegação da violação do disposto no artº 48º, n.º 1, do CPPT, nos artºs 68º e 123º do CPA e, ainda, no art. 236.º do CC, pela sentença recorrida, não tendo esta emitido qualquer juízo de mérito sobre a eventual violação de tais normativos por parte da AT, porque tais questões lhe não foram colocadas pelo então requerente, ora recorrente, não conhece este TCAS de*

tais questões, uma vez que o objecto mediato do recurso é a sentença recorrida nos precisos termos em que apreciou todas as questões jurídicas e de facto que lhe foram submetidas, o que no caso se não verifica em relação a tais questões só agora suscitadas em juízo.»

Já no caso apreciado no **acórdão fundamento**, estava em causa uma oposição a execução fiscal revertida contra gerente da sociedade devedora, na qualidade de responsável subsidiário pelo pagamento de dívidas de contribuições e quotizações à Segurança Social do período compreendido entre Maio de 2003 e Maio de 2005, onde este invocara apenas a sua *ilegitimidade* para a execução, por não ter exercido a gerência da sociedade devedora a partir de 19/09/2005.

Esta oposição foi julgada totalmente procedente pelo tribunal de 1ª instância, com o fundamento de que o IGFSS não havia feito a prova nem quanto à gerência de facto nem quanto à culpa do oponente na fundada insuficiência dos bens da sociedade devedora. Porém, o Ministério Público recorreu dessa sentença, invocando a sua nulidade por excesso de pronúncia, por entender que o tribunal conhecedor de questão que não lhe fora colocada, porquanto a causa de pedir se circunscrevera à ilegitimidade do oponente por não exercer a gerência a partir de 19/09/2005.

O TCAS, depois de julgar verificado esse excesso de pronúncia e de anular, por consequência, a decisão recorrida, procedeu ao julgamento da causa em substituição do Tribunal *a quo*, invocando a aplicabilidade do disposto no art. 715º do CPC com a seguinte argumentação: «*Haverá, agora, que saber se, de acordo com o art.º 715º do CP Civil, se pode aplicar no processo vertente a regra da substituição do Tribunal “ad quem” ao Tribunal recorrido, nos termos da qual os poderes de cognição deste Tribunal Central Administrativo Sul incluem todas as questões que ao tribunal recorrido era lícito conhecer, ainda que a decisão recorrida as não haja apreciado, tudo ao abrigo do princípio da economia processual, o qual, no caso concreto, se sobrepõem à eventual preocupação de supressão de um grau de jurisdição.*»

Pensamos que sim, desde logo porque a factualidade provada se baseia em prova documental, assim nada havendo que obste a tal conhecimento e dispondo dos elementos de facto para tal, neste respectivo se devendo levar em consideração a matéria de facto aditada ao probatório. Por outro lado, é manifesto que o cumprimento do contraditório plasmado no art.º 715, n.º 3, do C. P. Civil, não tem razão de ser no caso “sub judice”, dado que as partes já conhecem o fundamento do presente recurso (nulidade derivada de excesso de pronúncia da sentença recorrida), não tendo, sequer, produzido contra-alegações, pelo que não existe necessidade de as ouvir antes de este Tribunal avançar para o conhecimento em substituição resultante da declaração de nulidade da sentença recorrida devido a excesso de pronúncia.»

Constata-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento recaíram sobre situações fácticas distintas, apreciando questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes: no acórdão recorrido, o Tribunal entendeu não conhecer de questões suscitadas no recurso por as ter considerado (bem ou mal, aqui não importa apreciar) como questões novas, que não haviam sido colocados e apreciados pelo tribunal recorrido; já no acórdão fundamento, o Tribunal conheceu e julgou as questões que haviam sido colocadas pelas partes ao tribunal recorrido, em conformidade com o comando legal que lhe impõe esse conhecimento e julgamento em substituição por força da anulação da sentença recorrida.

Não há, pois, oposição susceptível de ser dirimida mediante o presente recurso, pelo que este deve ser considerado findo, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 284º do CPPT.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Outubro de 2012. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

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

Acórdão de 17 de Outubro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Falta de pressupostos.

Sumário:

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

Processo n.º 1185/11-50.

Recorrente: Guerreiro & Pereira – Sociedade de Construções, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. Guerreiro e Pereira – Sociedade de Construções, Lda., com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, a qual, por sua vez, julgara improcedente a reclamação deduzida contra o despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Santarém que indeferira o pedido de suspensão da execução fiscal.

1.2. Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 290).

1.3. Por despacho de 21/12/2011, da Exma. Relatora no Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos (fls. 292). Remetidos os autos a este Supremo Tribunal Administrativo foi ordenada a notificação para dedução de alegações, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT (fls. 293 verso).

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

31. O acórdão do TCA Sul reduz a discussão às definições conceptuais da revisão e reclamação.

32. Reconhece porém, a equivalência entre a revisão e reclamação quando a 1ª é deduzida no prazo da segunda.

33. A situação que se nos apresenta, deve ser analisada sob duas perspectivas:

34. A primeira já referida e partilhada pelo acórdão do TCA agora recorrido, equipara a revisão “oficiosa” à reclamação, mesmo a graciosa, concedendo a sua similitude para efeitos de suspensão do processo executivo nos termos do artigo 52º n.º 1 da LGT, repetimos, quando apresentada no prazo da última.

35. Perspectivando ainda que essa similitude cessa face às diferenças existentes nas duas formas processuais, como por exemplo, na reconstituição enquadrada no artigo 43º da LGT.

36. Esta visão, valoriza a posição do credor e pensa proteger princípios de segurança jurídica da definição das posições de cada uma das partes do processo executivo o que segunda a nossa humilde perspectiva constitui um erro como de seguida exporemos:

37. Na nossa perspectiva torna-se necessário analisar mais uma vez, *a priori*, a natureza da revisão “oficiosa” para só depois concluir pela legalidade ou não da suspensão da execução a ela associada.

38. Não oferece qualquer dúvida que o legislador consagrou ao SP a possibilidade de este discutir a legalidade do tributo em revisão “oficiosa” a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago e com fundamento em erro imputável aos serviços.

39. Claramente que tal revisão “oficiosa” além de consagrada legalmente não constitui ferimento a princípios de segurança e estabilidade da relação jurídica no procedimento de liquidação pois as suas limitações, principalmente, o fundamento com erro imputável aos serviços, reduzem a aplicação desta forma processual a questões que além de serem ilegais têm, obrigatoriamente, de ser questões cujas comprovadas ilegalidades sejam atribuíveis à Administração Tributária.

40. Ilegalidade de uma valoração superior de ilegitimidade pois cometidas por entidade com o dever acrescido de não as cometer.

41. Impondo ainda outra condição, a do tributo ainda não haver sido pago revestindo o pagamento de uma característica oclusiva deste direito peticionário de revisão “oficiosa”.

42. Neste enquadramento, e por forma a concluir pelo sentido constitucional do prazo de revisão oficiosa tendo em conta princípios de segurança e estabilidade da relação jurídica,

43. Temos, por um lado a inexistência de prazo para interposição de impugnação/ reclamação graciosa positivado no n.º 2 do artigo 102º do CPPT, com fundamento em nulidade;

44. Por outro somos enquadrados com os prazos do n.º 1 também do artigo 102º do CPPT para discussão das ilegalidades em que vulgarmente se discutem as anulabilidades;

45. Perante este quadro, resolve o legislador criar e bem, dentro dos seus poderes legislativos, a contemplação de uma forma processual (revisão “oficiosa”) na qual, também sem prazo e sem que houvesse havido pagamento do tributo, o SP poderia ver discutidas as ilegalidades (por anulabilidade) se estes erros fossem imputáveis à AT,

46. E neste sentido, alargou o prazo para revisão/reclamação do acto administrativo tributário com a possibilidade da sua anulabilidade.

47. Não restando dúvidas, que constitui, imediatamente, uma reclamação, que, para além de tempestiva é também, o pedido do SP, o impulso para a instauração do processo, o que confere enquadramento na mais basilar definição conceptual de reclamação.

48. Independentemente da equivalência conceptual entre reclamação graciosa e revisão oficiosa, estamos conscientes da possibilidade sem restrições, nestas condições, da discussão da legalidade do tributo em revisão “oficiosa” sem ofensa aos repetidos princípios de segurança e estabilidade da relação jurídica, partimos então para a análise da possibilidade de suspensão do processo executivo.

49. Se é certo que o legislador não contemplou com o elemento literal, no artigo 169º n.º 1 do CPPT a acção de revisão “oficiosa”, é, no entanto, aceite por todos, por interpretação extensiva, se deve considerar incluída no rol, a revisão apresentada no prazo de reclamação graciosa por equivaler à reclamação graciosa;

50. Na medida em que as formas processuais indicadas discutem a legalidade da dívida conforme condição do próprio 169º n.º 1 do CPPT – “...*que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda...*” e porque a tempestividade dos prazos destas formas processuais se coadunam com qualquer perspectiva do princípio da segurança e estabilidade da relação jurídica da relação originária em procedimento de liquidação do tributo, além da sua consagração pelo poder legislativo.

51. Donde, quer a legalidade da dívida quer o princípio da segurança e estabilidade da relação jurídica, são respeitadas pela forma processual – revisão “oficiosa” pelo que a interpretação extensiva do artigo 169º n.º 1 do CPPT deve abranger, para lá das formas que integra, também o pedido de revisão oficiosa.

52. Sendo certo que, tantos e quaisquer exemplos pragmáticos a favor do exequente com o objectivo de análise do resultado da aplicação do direito, em sintonia com as regras de interpretação da lei, se podem desenvolver, em demonstração do prejuízo insensato causado ao executado com a prossecução da execução.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da decisão proferida pelo TCA Sul, determinando-se assim a suspensão do processo executivo, ademais porque se encontram os créditos do Estado garantidos, até que se verifique o trânsito em julgado do pedido de revisão oficiosa, mediante o qual se discute a legalidade da dívida objecto da execução.

1.5. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.6. O MP emite parecer no sentido da inexistência da oposição de julgados, nos termos seguintes:

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

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

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

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (acórdãos STA Pleno secção de Contencioso Tributário 19.06.96 processo n.º 19532; 18.05.2005 processo n.º 276/05).

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5ª edição 2007 Volume II p. 809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87156).

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

2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

Questão fundamental de direito (enunciada sob forma tópica):

- pedido de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte, associado à constituição ou prestação de garantia idónea, como fundamento da suspensão da execução fiscal (art. 169º n.º 1 CPPT).

Os acórdãos em confronto pronunciaram-se nos seguintes termos:

- Acórdão recorrido

«... impõe-se concluir que a pretensão da recorrente, de ver suspensa a execução fiscal contra si instaurada, não pode ser acolhida, não obstante estar garantido o pagamento integral da dívida exequenda, uma vez que o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação em causa não tem por fundamento qualquer ilegalidade, foi apresentado muito para além do prazo previsto quer para a reclamação administrativa quer para a reclamação graciosa (cfr. pontos 1. e 2. da matéria de facto e arts. 162º do CPA e 120º n.º 1, do CPPT), sendo certo que não foi invocado em tal pedido de revisão oficiosa qualquer erro imputável aos serviços, o que só foi referido na petição de reclamação do despacho de 26/05/2011.

- Acórdão fundamento

Sumário doutrinário

«II – Pedida a revisão do acto tributário, com fundamento em ilegalidade, é de suspender a execução, nos termos do art. 169º, 1, do CPPT se for prestada garantia.

III – Na verdade, a revisão é uma verdadeira reclamação.

IV – Penhorada nos autos importância suficiente que garante o valor da dívida, está o contribuinte em condições de obter a suspensão da execução, como aliás decorre do art. 169º, 1, do CPPT».

A divergência de sentido das decisões expressas nos arestos em confronto (indeferimento do pedido de suspensão da execução fiscal - acórdão recorrido/suspensão da execução fiscal até decisão definitiva do pedido de revisão - acórdão fundamento) não radica em antagónicas interpretações de normas jurídicas consubstanciando idêntica regulamentação aplicável (art. 78º n.º 1 LGT; art. 169º n.º 1 CPPT); antes em diferentes situações fácticas subjacentes às pronúncias emitidas, que se podem descrever nos seguintes termos:

- no acórdão recorrido o pedido de revisão é uma mera enunciação formal, sem autonomia substancial em relação ao pedido de revisão oficiosa (cfr. aditamento à matéria de facto n.º 3 fls. 265).

- ainda que se admitisse a sua autonomia como pedido de revisão oficiosa, esta não estaria fundamentada em ilegalidade do acto tributário de onde emerge a dívida exequenda nem em erro imputável aos serviços.

3. A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls. 292) 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 douto Parecer do MP, nada disseram.

1.8. Corridos os Vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos constantes do Probatório da sentença, procedendo-se, igualmente, a alterações e aditamentos ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 712º do CPC, nos termos seguintes:

“A. O Serviço de Finanças de Santarém instaurou em 11/07/2007 o PEF n.º 2 2089200701058711, contra a sociedade Guerreiro & Ferreira – Sociedade de Construções Lda., para cobrança coerciva de dívidas de IRC de 2003, no montante de € 55.411,05 – cfr. fls. 1 dos autos.

B. Em 21/08/2007 a executada, vem, em requerimento dirigido ao chefe do Serviço de Finanças de Santarém, informar que pretende discutir a legalidade da dívida exequenda e requer a notificação para efeitos de prestação de garantia com vista à suspensão dos autos de execução – cfr. fls. 4 e 5 dos autos.

C. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças proferido em 28/08/2008, na qualidade de órgão da execução fiscal foi determinada a suspensão dos autos – cfr. fls. 167 a 172 dos autos.

D. O processo judicial que correu termos no TAF de Leiria para discussão da legalidade da dívida de IRC de 1993, foi indeferido – cfr. fls. 173 dos autos.

E. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Santarém foi determinada a prossecução normal dos autos – cfr. fls. 173 dos autos.

E. Em 19/05/2001, vem a executada, informar que apresentou um pedido de revisão oficiosa da liquidação do IRC de 2003 e pede a suspensão dos autos – cfr. fls. 176 dos autos.

G. O pedido supra foi indeferido por despacho de 26/05/2011 com o seguinte fundamento, cito parte:

“(…)

Prevê aquele normativo legal no n.º 1 do seu artigo 169º que:

(…)

Ora, face à redacção daquele preceito, o pleito em causa não tem origem em reclamação graciosa impugnação judicial ou recurso judicial em que esteja em discussão a dívida exequenda. Trata-se antes de um procedimento administrativo de revisão oficiosa, suportado nas normas constantes do artigo 78º da Lei Geral Tributária, que a executada diz ter apresentado.

Desta forma, não se encontrando verificados os requisitos legais exigidos, não pode a petição proceder, pelo que vai totalmente indeferida, mandando prosseguir os autos os seus termos.

(...)"

Tudo conforme fls. 179 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido.

H. A Executada tomou conhecimento do teor do despacho supra por carta registada com aviso de recepção que foi assinado em 31/05/2011 – cfr. fls. 180 e 181 dos autos.

Factos não provados

Dos autos não resultam provados os fundamentos do procedimento administrativo de revisão oficiosa que suporta os fundamentos esgrimidos pelo reclamante, limitando-se a invocar que se trata de “erro imputável aos serviços” (ponto 3. da petição inicial).

Do adquirido processual não se extraíram outros factos passíveis de afectar a decisão e que, por conseguinte, importe registar como não provados.”

Verificando-se que na alínea D. da factualidade julgada provada, em 1ª instância, se faz referência ao ano de “1993”, quando o exacto será a referência ao ano de 2003, ao abrigo do disposto no art. 712º, n.º 1 alínea a) do CPC, altera-se o conteúdo de tal alínea que passa a ter a seguinte redacção:

- no processo judicial que correu termos no TAF de Leiria para discussão da legalidade da dívida de IRC de 2003 a pretensão da reclamante foi indeferida – cfr. fls. 178 dos autos.

De igual modo, altera-se a alínea F. da factualidade julgada provada que passa a ter a seguinte redacção, face à prova documental constante dos autos:

1 - o pedido de revisão oficiosa da liquidação do IRC de 2003 foi apresentado em 19.05.2011 – cfr. fls. 176 e 182 dos autos.

Nos termos da mesma disposição legal, adita-se à matéria de facto o seguinte:

2 - o termo do prazo para pagamento voluntário da liquidação de IRC do ano de 2003 (dívida exequenda) efectuada à Reclamante ocorreu em 20.06.2007 – cfr. fls. 2 dos autos.

3 - A motivação constante do pedido de suspensão dos autos de execução é a seguinte:

“1. A executada apresenta pedido de **revisão oficiosa**, da liquidação de IRC do exercício de 2003.

2. Pese embora não conste do elemento literal da norma, designadamente artigo 169º do CPPT, que a execução se suspende em caso de pedido de revisão do acto tributário,

3. O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 2ª Secção, processo n.º 999/07 de 20 de Fevereiro de 2008, veio esclarecer a questão.

4. Na medida em que entendem os Venerandos Conselheiros daquele Supremo Tribunal Administrativo, que o pedido de revisão consubstancia uma verdadeira reclamação em sentido lato e por isso é aplicável o regime previsto no artigo 169º do CPPT.” - cfr. fls. 176 dos autos.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCAS, em 20/9/2011 (fls. 262/271), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário deste STA, em 20/2/2008, no processo n.º 0999/07 em que se decidiu que o pedido de revisão consubstancia uma verdadeira reclamação em sentido lato e por isso é aplicável o regime previsto no art. 169º do CPPT.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 21/12/2011 (fls. 292) a Exma. relatora julgou verificada a oposição.

Mas porque tal decisão não faz, nesse âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso; (1) - 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), 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 (()) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA:
 - de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;
 - de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;
 - de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;
 - de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, que, segundo o recorrente, consiste em saber se a revisão oficiosa é ou não equivalente à reclamação graciosa no sentido técnico-jurídico, com respeito pelo disposto no n.º 1 do art. 52º da LGT.

Vejamos, pois.

4.1. Tendo a recorrente deduzido reclamação (art. 276º do CPPT) do acto do OEF que lhe indeferiu pedido de suspensão da execução, a decisão da 1ª instância julgou improcedente tal reclamação com a fundamentação de que, por se tratar, no caso, de um pedido de revisão que não tem como fundamento a ilegalidade da liquidação, esse procedimento de revisão oficiosa não consubstancia uma reclamação, recurso ou impugnação da liquidação ou oposição à execução fiscal, nos termos do n.º 1 do art. 52º da LGT, sendo que, com aquele fundamento foi, aliás, apreciada e indeferida impugnação judicial.

No acórdão recorrido, enunciando-se como questão ali a decidir a de saber se o pedido de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte, prevista no n.º 1 do art. 78º da LGT, é susceptível de suspender a execução, entendeu-se (por adesão à fundamentação doutrinária constante do ac. do STA, de 15/4/2009, rec. n.º 065/09) o seguinte, em síntese:

— Nos casos em que o pedido de revisão do acto tributário é apresentado no prazo de 120 dias, a contar dos factos referidos no art. 102º, n.º 1, do CPPT, é de entender que não há razão para que o Estado se dispense do dever de reparar integralmente os danos provocados pelos seus actos ilegais, com plena reconstituição da situação jurídica que existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado. Por isso, se o contribuinte reage nesse prazo, através de um pedido de revisão do acto tributário, deverá ser dada a sua pretensão o tratamento de uma reclamação graciosa, designadamente a nível dos efeitos no caso de reconhecimento da ilegalidade imputada pelo contribuinte, que vão desde a restituição da quantia indevidamente cobrada à atribuição de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da nota de crédito, no caso de se reconhecer que o erro não é imputável ao contribuinte, nos termos dos arts. 100º e 43º, n.º 1, da LGT e 61º, n.º 3, do CPPT.

O que significa, assim, que o pedido de revisão do acto tributário feito no prazo da reclamação graciosa deverá ser considerado como uma verdadeira reclamação, uma pretensão anulatória tempestiva, e, como tal, deverá também ser-lhe reconhecido o efeito de ser fundamento de suspensão da execução fiscal, nos termos do n.º 1 do art. 169º, do CPPT.

— A mesma argumentação não vale, porém, para os casos em que o pedido de revisão é apresentado fora do prazo de 120 dias a contar dos factos previstos no art. 102º, n.º 1, do CPPT. Na verdade, pelo que se disse, nesse caso já se fazem sentir as razões de segurança jurídica que justificam o estabelecimento de preclusão de direitos de anulação de actos tributários e, por isso, os efeitos atribuídos ao pedido de revisão já não são os mesmos, como decorre da alínea c) do n.º 3 do art. 43º da LGT, ao estabelecer que são devidos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária, e não juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido.

Interpretada à luz do atrás se referiu, a referência feita nesta alínea c) à revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, sem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido e até à emissão da nota de crédito, isto é, sem a «plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio» de que fala o art. 100º da LGT, deverá restringir-se aos casos em que o pedido é apresentado após o termo do prazo de impugnação de actos anuláveis, pois só nessas situações não lhe deve ser reconhecido aquele direito.

Mas, não sendo reconhecidos a este pedido de revisão do acto tributário os efeitos próprios de uma reclamação, ele não deverá como tal ser considerada, designadamente para efeitos do art. 169º, n.º 1, do CPPT.

— Ou por outras palavras:

Se resulta dos arts. 43º, n.º 1, e 100º da LGT e 61º, n.º 3, do CPPT que a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à da emissão da nota de crédito, nos casos em que da revisão do acto tributário não resultam esses efeitos deverá entender-se que não se está perante uma reclamação.

Ora, no caso dos autos, impõe-se concluir que a pretensão da recorrente, de ver suspensa a execução fiscal contra si instaurada, não pode ser satisfeita, não obstante estar garantido o pagamento integral da dívida exequenda, uma vez que o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação em causa não tem por fundamento qualquer ilegalidade, foi apresentado muito para além do prazo previsto quer para a reclamação administrativa quer para a reclamação graciosa (cfr. pontos 1. e 2. da matéria de facto e arts. 162º do CPA e 120º, n.º 1, do CPPT), sendo certo que não foi invocado em tal pedido de revisão oficiosa qualquer erro imputável aos serviços, o que só foi referido na petição de reclamação do despacho de 26/05/2011.

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento estava em causa uma reclamação (do art. 276º do CPPT) de decisão do OEF que ordenara a citação do ali executado, e subsequentemente a penhora, e indeferira o pedido de suspensão da execução fiscal, sendo que em 21/7/2006, o reclamante apresentara requerimento dirigido ao chefe do Serviço de Finanças a peticionar a suspensão da execução com o fundamento em que apresentara pedido de revisão oficiosa da liquidação, requerimento que foi indeferido, além do mais, por se considerar "... não existir qualquer impugnação judicial pendente ou recurso judicial ou mesmo reclamação graciosa e uma vez que também não se encontra no processo constituída qualquer garantia...".

E este acórdão fundamento diz, na parte aqui relevante, o seguinte:

«3. São duas as questões que o recorrente coloca no seu recurso: a nulidade dos actos de citação e penhora por serem actos jurisdicionais (que não podiam assim ser praticados pela DGCI, havendo pois violação de normas constitucionais). E a não suspensão da execução, após pedido de revisão apresentado pelo recorrente.

(...)

3.2. A suspensão da execução.

O Mm. Juiz indeferiu o pedido de suspensão da execução fiscal (corroborando assim a tese da administração fiscal) com o fundamento de que o recorrente não prestara garantia, nem requerera a sua isenção.

Mas neste ponto não tem razão.

Na verdade, e como é pacífico nos autos, foi penhorada importância suficiente que garante o valor da dívida.

Assim, garantida a importância em causa, está o contribuinte em condições de obter a suspensão da execução, como aliás decorre do art. 169º, 1, do CPPT.

Questão diversa é saber se o pedido de revisão pode fundamentar a suspensão da revisão.

Nos termos deste preceito, a execução só ficará suspensa até decisão do pleito (garantida a dívida), em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial.

Mas não está contemplada na letra da lei a revisão do acto tributário.

Mas, sendo a revisão uma verdadeira reclamação, não pode deixar de se entender que também o pedido de revisão do acto tributário suspende a execução – vide arts. 78º, 1, da LGT 52º, 1, da LGT e art. 169º, 1, do CPPT.»

4.3. Ora, do exposto, resulta claro que, como bem se salienta no douto Parecer do MP, sendo a questão fundamental de direito a que se prende com o pedido de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte, associado à constituição ou prestação de garantia idónea, como fundamento da suspensão da execução fiscal (nº 1 do art. 169º do CPPT), a divergência de sentido das decisões expressas nos arestos em confronto (indeferimento do pedido de suspensão da execução fiscal, no acórdão recorrido e suspensão da execução fiscal até decisão definitiva do pedido de revisão, no acórdão fundamento) não radica em antagónicas interpretações de normas jurídicas consubstanciando idêntica regulamentação aplicável (art. 78º n.º 1 LGT; art. 169º n.º 1 CPPT), mas, antes, em diferentes situações fácticas subjacentes às pronúncias emitidas, que se podem descrever nos seguintes termos:

— No caso do acórdão recorrido só o pedido de revisão do acto tributário feito no prazo da reclamação graciosa deverá ser considerado como uma verdadeira reclamação, uma pretensão anulatória tempestiva, e, como tal, também só nesse caso deverá ser-lhe reconhecido o efeito de ser fundamento de suspensão da execução fiscal, nos termos o n.º 1 do art. 169º, do CPPT, mas não valendo essa argumentação para os casos em que o pedido de revisão é apresentado fora do prazo de 120 dias a contar dos factos previstos no art. 102º, n.º 1, do CPPT. Mas, no caso, o pedido de revisão substancia uma mera enunciação formal, sem autonomia substancial em relação ao pedido de revisão oficiosa (cfr. aditamento à matéria de facto n.º 3 fls. 265) e, mesmo que se admitisse a sua autonomia como pedido

de revisão oficiosa, esta não estaria fundamentada em ilegalidade do acto tributário de onde emerge a dívida exequenda nem em erro imputável aos serviços.

— No acórdão fundamento considerou-se que a revisão ali em causa configurava uma verdadeira reclamação.

Ou seja, em ambos os arestos se considera que, em caso de a revisão oficiosa se consubstanciar numa verdadeira reclamação (se deduzida dentro do prazo desta e se fundamentar em ilegalidade da liquidação) a tal revisão oficiosa deve ser reconhecido o efeito de ser fundamento de suspensão da execução fiscal.

4.4. Ora, porque a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, embora esta deva ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais, concluímos 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 verifica identidade substancial das situações fácticas em confronto, nem se verifica, por consequência, 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 Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 17 de Outubro de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Baptista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *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».

Acórdão de 21 de Novembro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Gerente de empresa. Responsabilidade subsidiária. Presunção legal. Presunção judicial. Ónus de prova. Gerente de facto e de direito.

Sumário:

- I — No regime do Código de Processo Tributário relativo à responsabilidade subsidiária do gerente pela dívida fiscal da sociedade, a única presunção legal de que beneficia a Fazenda Pública respeita à culpa pela insuficiência do património social.*
- II — Não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efectivo exercício da função, na ausência de contraprova ou de prova em contrário.*
- III — A presunção judicial, diferentemente da legal, não implica a inversão do ónus da prova.*
- IV — Competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência.*
- V — Sendo possível ao julgador extrair, do conjunto dos factos provados, esse efectivo exercício, tal só pode resultar da convicção formada a partir do exame crítico das provas, que não da aplicação mecânica de uma inexistente presunção legal.*

Processo n.º 474/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Eduardo Miguel Boigues do Amaral.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

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

Relatório

1 — A Fazenda Pública, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10 de Janeiro de 2012 (a fls. 1218 a 1228, frente e verso dos autos), que concedeu parcial provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 1 de Junho de 2011, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por Eduardo Miguel Boigues do Amaral, com os sinais dos autos, vem, nos termos dos artigos 30º alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24 de Maio de 2005, proferido no recurso n.º 0561/05 (junto a fls. 1249 a 1251 dos autos), *ao ter deliberado que, a partir de 05/01/96 a oposição procede por falta de prova que o oponente tenha exercido as funções de gerência, não obstante o mesmo ser administrador de direito para o triénio de 1997/1998.*

O recorrente apresentou (a fls. 1246 a 1248) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, contra-alegando o recorrido (fls. 1260/1266) e pugnando a final pela não admissão do recurso *por falta de preenchimento dos respectivos pressupostos processuais.*

Por despacho de 6 de Março de 2012 (fls. 1267) do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul veio o recurso a ser admitido, no entendimento de que se verifica a invocada oposição de acórdãos *quanto à questão da gerência de direito não dimanar a presunção (só por si,) do exercício das correspondentes funções*, ordenando-se em consequência a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 5 do art. 284 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, no âmbito do art. 13.º do CPT verificada a gerência de direito presume-se a gerência de facto, presunção legal tantum juris, possível de ser ilidida por prova em contrário, e que essa prova cabe ao oponente, bem como, também lhe cabe ilidir a presunção de culpa na insuficiência do património social para satisfação de dívidas.*

3) *Na verdade, parece-nos mais adequado concluir que, conjugando a natureza contratual e pessoal da gerência com a inerência da titularidade do cargo a capacidade de exercício, em sede normativa da responsabilidade subsidiária, das expressões legais, deriva claramente a presunção de que quem tem a titularidade do cargo de gerente leva à prática o seu exercício.*

4) *Assim, para o art. 13.º do CPT, o que releva para o afastamento da responsabilidade subsidiária dos gerentes, reversão, é a prova da não culpa na insuficiência do património da sociedade para satisfazer os créditos fiscais, o que pode, ou não, estar ligado ao exercício da gerência de facto.*

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, na parte em que considerou que, a partir de 05/01/96, a oposição procedia por falta de prova do exercício das funções de gerente, com todas as legais consequências.

2 - Contra-alego o recorrido, concluindo nos seguintes termos:

A. *Resulta da matéria de facto provada no âmbito da Oposição à Execução n.º 991/06.8BESNT que o ora Recorrido foi nomeado administrador delegado da sociedade GRAILÂNDIA a 18 de Outubro de 1994, tendo exercido o cargo desde Dezembro de 1994 até 4 de Janeiro de 1996, data em que renunciou ao cargo, tendo posteriormente, em 31 de Janeiro de 1998, sido nomeado administrador para o triénio 1997/1999, sem ter exercido de facto essas funções.*

B. *Em consequência da anulação das liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1995, 1996 e 1997, no âmbito da Impugnação Judicial n.º 196/06.1BESNT, após o trânsito em julgado do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de Setembro de 2011, a dívida exequenda a que respeita o ora Acórdão Recorrido foi parcialmente anulada, pelo que ascende, actualmente, apenas ao montante de EUR 212.950,02, correspondente ao IVA relativo ao ano de 1999.*

C. *O artigo 130.º, n.º 1, do CPT, exige, tendo em vista a reversão de dívidas fiscais de sociedades de responsabilidade limitada contra os respectivos administradores, que estes exerçam, de facto, as funções de administração.*

D. Nos termos do artigo 13.º do CPT, apenas será necessário aferir a verificação do pressuposto atinente à culpa do administrador, na medida em que se tenha demonstrado o exercício de facto das funções de administração.

E. Ainda que nos termos do artigo 13.º do CPT se estabeleça a presunção legal da culpa do administrador de facto na insuficiência patrimonial da sociedade, bastará que não fique demonstrado o exercício efectivo das funções de administração para que aquela presunção não possa operar, sem ser então sequer necessário provar que não houve actuação culposa.

F. É função do procedimento tributário recolher os elementos de facto que permitem a aplicação das normas jurídico-tributárias, pelo que a administração Tributária se encontra vinculada ao princípio inquisitório e ao princípio da legalidade, devendo carrear para o processo através da respectiva actividade instrutória os elementos probatórios que permitam concluir ou não pela verificação daqueles pressupostos de facto.

G. Sempre que se verifique um non-liquet sobre a realidade dos factos de que depende a aplicação de uma norma jurídico-tributária no âmbito do procedimento ou do processo tributário, esse non-liquet deve ser valorado contra quem estiver onerado com o ónus da prova dos factos cuja existência é duvidosa, designadamente em função da consagração de presunções legais, sendo certo que as regras de repartição do ónus da prova não permitem demitir a Administração Tributária da sua tarefa instrutória no âmbito do procedimento tributário.

H. A consagração de uma presunção legal tem por efeito a inversão das regras gerais do ónus da prova, no entanto as presunções judiciais, não só não invertem as regras gerais do ónus da prova como, em caso algum, permitem fundamentar a preterição de tarefas instrutórias por parte da Administração Tributária.

I. O artigo 13.º do CPT não consagra uma presunção legal da qual resulte que, uma vez demonstrada a gerência de direito, se presuma a gerência de facto, e, em resultado de uma suposta inversão da regra geral do ónus da prova, incumba ao revertido a prova do não exercício de facto das funções de administrador.

J. É amplamente afirmado pela doutrina e jurisprudência, que incumbe à Administração Tributária, tendo em vista a aplicação do artigo 13.º do CPT, a demonstração de que o revertido exerceu, de facto, funções de administração, mesmo que esse revertido tenha sido nomeado administrador de direito da sociedade de responsabilidade limitada, devedora originária.

K. Ainda que se considere que da demonstração da administração de direito, nos termos e para os efeitos do referido artigo 13.º do CPT, se pode extrair através de uma presunção judicial, a demonstração da administração de facto, tal conclusão implicará todavia que seja carreados para o procedimento e processo tributário os necessários elementos probatórios que indiciem, com segurança, o exercício de facto das funções de administração, sendo certo que, na medida em que uma presunção judicial não tem por efeito a inversão das regras gerais do ónus da prova, continua a incumbir à Administração Tributária a demonstração da administração de facto, sendo que, um non-liquet nessa prova deverá ser valorado contra a Administração Tributária.

L. Ainda que se considere a existência de tal presunção judicial, a Administração Tributária não fica dispensada de, ao abrigo dos princípios do inquisitório e da legalidade fiscal, prosseguir a sua actividade instrutória para recolher os elementos probatórios necessários à demonstração do exercício de facto de funções de administração.

M. A alegada oposição de acórdãos, sustentada pelo Digníssimo representante da Fazenda Pública, deve ser decidida no sentido de que o artigo 13.º do CPT não consagra qualquer presunção legal da gerência da qual resulte que, uma vez demonstrada a administração de direito, se presume, salvo prova em contrário, a administração de facto.

N. Mesmo que a demonstração da administração de direito possa constituir presunção judicial da administração de facto, essa presunção judicial não tem por efeito a inversão das regras do ónus da prova, pelo que, ainda que se entendesse no Acórdão Recorrido haver um non-liquet quanto à demonstração da administração de facto por parte do ora Recorrido, tal non-liquet deverá ser valorado contra a Administração Tributária, por lhe incumbir o ónus da prova deste pressuposto de aplicação do artigo 13.º do CPT, concluindo-se, nessa medida, que o ora Recorrido não exerceu, de facto, as funções de administrador, sendo então de manter a decisão sustentada no Acórdão Recorrido.

Nestes termos, requer-se a esse Douto Tribunal que julgue improcedente o presente Recurso de Oposição de acórdãos, determinando a manutenção do Acórdão Recorrido, porquanto inexistente uma presunção legal no artigo 13.º do CPT, da qual resulte que, uma vez demonstrada a administração de direito se presume o exercício efectivo da administração, salvo prova em contrário pelo revertido.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, após promoção para que se rectificasse a paginação e sobre o trânsito em julgado do acórdão do Pleno do STA de 28/2/2007, proferido no rec. n.º 1132/06, emitiu parecer nos seguintes termos:

A existência de oposição de acórdãos depende de contradição quanto a idêntica questão fundamental de direito, no quadro de idêntica regulamentação jurídica aplicável e de idênticas situações

fáticas, e da decisão proferida não estar de acordo com a jurisprudência mais recentemente - arts. 284.º do CPPT, 27.º n.º 1, alínea b) do ETAF vigente, e art. 152.º, n.ºs 1, alínea a) e 3 do CPTA (assim, acórdãos de 26-9-07 e de 2-5-2012, proferidos pelo pleno nos processos 0452/07, 0307/11 e 0895/11 estes 2 últimos a 2-5-2012).

Ora, está em causa a questão da repartição de ónus da prova em caso de responsabilidade fiscal de administradores ou gerentes, no âmbito do regime previsto no art. 13.º do CPT, segundo se invoca no recurso interposto.

No acórdão fundamento proferido a 24-5-05 no proc. 561/05 do TCA Sul, de que, aliás, não foi obtida certidão com nota de trânsito em julgado, decidiu-se que “cabe aos administradores ou gerentes ilidir as presunções relativamente à gerência de facto que se presume da gerência de direito bem como a ilidir a presunção de culpa na insuficiência do património social para satisfação das dívidas” fiscais.

No acórdão proferido a 10-1-2012 nos presentes autos (proc. 5066/11) pelo mesmo Tribunal decidiu-se em sentido contrário com o fundamento em incumbir ainda à A.T. provar a base da presunção existente, ou seja, “trazer aos autos indícios ou factos que demonstrem que tal exercício efectivo teve lugar por parte do designado para esse cargo”.

Refere-se no mesmo ter sido seguida a jurisprudência firmada pelo ac. do pleno do S.T.A. de 28-2-2007, proferido no rec. n.º 1132/06.

O mesmo transitou em julgado, segundo informação que pode ser obtida na secção, sendo a tal que se refere o acima promovido em 2.º lugar.

Neste último se decidiu já haver no caso apenas uma presunção judicial que não legal que implique a inversão do ónus da prova, conforme se extrai do respectivo sumário em www.dgsi.pt que se reproduz:

“I - No regime do Código de Processo Tributário relativo à responsabilidade subsidiária do gerente pela dívida fiscal da sociedade, a única presunção legal de que beneficia a Fazenda Pública respeita à culpa pela insuficiência do património social.

II - Não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efectivo exercício da função, na ausência de contraprova ou de prova em contrário.

III - A presunção judicial, diferentemente da legal, não implica a inversão do ónus da prova.

IV - Competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência.

V - Sendo possível ao julgador extrair, do conjunto dos factos provados, esse efectivo exercício, tal só pode resultar da convicção formada a partir do exame crítico das provas, que não da aplicação mecânica de uma inexistente presunção legal.”

Aliás, a FP insiste em sentido contrário com base no que resulta do carácter pessoal e contratual do cargo, argumentos que já anteriormente eram invocados, e que não justificam que se altere a dita jurisprudência.

Concluindo, tratando-se de questão já decidida por jurisprudência consolidada, parece não estar reunido requisito a que alude o art. 152.º, n.º 3 do CPTA para que o presente recurso por oposição de acórdãos seja admitido, tanto mais que não há argumentos novos que levem a invalidar o entendimento que então foi firmado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Fundamentação

4 — Questões a decidir

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

*Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito, sendo a questão que constitui o objecto do presente recurso a de saber se, em face do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, verificada a gerência de direito presume-se a gerência de facto, sendo tal presunção legal *tantum juris*, possível de ser ilidida por prova em contrário do oponente, como alegado, ou se, como decidido no acórdão recorrido, incumbe à A.T. provar a base da presunção existente, ou seja, “trazer aos autos indícios ou factos que demonstrem que tal exercício efectivo teve lugar por parte do designado para esse cargo”, como firmado pelo Acórdão do Pleno do de 28 de Fevereiro de 2007, proferido no rec. n.º 1132/06.*

5 — Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

A) O Oponente foi nomeado Administrador Delegado da sociedade «GRAILÁNDIA, S.A. desde 18.10.1994, tendo exercido o cargo desde 1 de Dezembro desse ano, até 04.01.96, data em que renunciou ao cargo, tendo sido nomeado em 31.01.1998 como administrador e para o triénio de 1997/1999, (Cfr. Certidão da C.R.C. de Oeiras de fls. 100 a 106 dos autos)

B) A Administração Fiscal instaurou contra “GRAILÂNDIA, S.A.”, em 2001, **diversos processos de execução fiscal** apensos ao Proc. n.º 3522200101814958, com vista à cobrança coerciva de dívida de IVA dos anos de 1994 (a referência a este ano de 1994, constitui um manifesto lapso de escrita, como de fls 243 a 284 dos autos se pode ver; bem como da respectiva petição inicial de oposição, como ainda pelo respectivo valor total dessas execuções e que corresponde ao indicado adiante) a 1997 e 1999, no montante de € 9 478.273,90.

C) No âmbito do processo de execução a que alude a alínea B) do probatório foi elaborada informação da qual se extrai: “(...) a fim de darmos execução ao mandato de penhora que antecede, verificamos não podê-lo cumprir, por não encontramos bens alguns pertencentes ao executado, nem nos constar que os possua em qualquer outra parte.

Nas várias diligências levadas a efeito verificamos que a executada é desconhecida no local.

Nesta morada encontra-se a firma Fundo de Investimento Imobiliário e Desenvolvimento, S.A. há cerca de três anos, desconhecendo-se o paradeiro da executada.” - cfr Doc. fls. 228 dos autos

D) Em 25.10.2002, no âmbito do processo de execução fiscal a que alude a al. B) do probatório, o chefe do Serviço de Finanças proferiu o seguinte despacho: “Para accionar os mecanismos conducentes à efectivação da responsabilidade subsidiária, prepara-se o presente processo com vista à reversão contra (...) Eduardo Miguel Boigues do Amaral.” (Doc. fls. 195 dos autos).

E) Em 20.11.2002, o Oponente exerceu o direito de audição prévia quanto ao projecto de reversão da execução fiscal contra si determinada. (Doc. fls. 230 a 241 dos autos)

F) Em 15.09.2005, no âmbito do processo de execução fiscal identificado, foi emitida a seguinte informação: “Do CHAMAMENTO À EXECUÇÃO Relativamente ao facto gerador da responsabilidade, conclui-se pela análise das certidões de dívida constantes dos processos executivos em apreço, que será de aplicar o regime previsto no artigo 13º do Código do Processo Tributário a todos os processos com excepção... de dívida de IVA de 1999, que cai no âmbito do disposto no artº 24º da LGT. Em função do referido preceito legal quem exerce funções de administração de uma sociedade é responsável subsidiariamente pelas dívidas cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo, mas também é responsável pelas dívidas cujo prazo legal de pagamento tenha terminado no mesmo período.

Em relação ao alegado, no exercício do direito de audição, pelo administrador (...) Eduardo Miguel..., nada pode ser considerado relevante para afastar a responsabilidade dos mesmos, (...) verifica-se que... consta da certidão da C.R.C. a caducidade da renúncia das funções de administrador... Não foram, então, juntos aos autos elementos de prova que possam inverter o sentido do projecto de decisão.” (Doc. fls. 247 dos autos)

G) Em 15.09.2005, foi proferido pelo Adjunto do Chefe de Finanças, no uso de delegação, despacho de reversão da execução contra o Oponente, na qualidade de responsável subsidiário. (Doc. fls. 248 dos autos).

H) O despacho de reversão identificado na alínea G) do probatório, consta:

“Face à informação que antecede e em conformidade com os elementos constantes dos autos, converto em definitivo, nos termos dos artigos 13º e 239º, n.º 2 do CPT, 24º da LGT e 153º do CPPT a reversão das dívidas da executada contra os responsáveis subsidiários acima identificados com fundamento no facto de a mesma não possuir quaisquer bens susceptíveis de penhora.” (Doc. a fls. 248 dos autos)

I) Em 25.10.2005, o Oponente foi citado para a reversão. (Doc. a fls. 243, 250 e 257, dos autos).

6 — Apreciando.

6.1 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 negou provimento ao recurso da Fazenda Pública, ou seja, na parte em que confirmou a sentença recorrida de procedência da oposição relativamente ao período temporal de 5-1-1996 em diante (...) por falta de prova que o revertido tenha exercido as correspondentes funções de gerência.

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (cfr. fls. 1267 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 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 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 perflhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 26 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, em face do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, se verificada a gerência de direito se presume legalmente a gerência de facto.

A esta questão, respondeu o Acórdão recorrido em sentido negativo, invocando para tanto o entendimento firmado pelo Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 28 de Fevereiro de 2007, rec. n.º 1132/06, julgando, pois, que incumbe à *A.T. provar a base da presunção existente* (de culpa na insuficiência do património), *ou seja, “trazer aos autos indícios ou factos que demonstrem que tal exercício efectivo teve lugar por parte do designado para esse cargo”*.

Já o acórdão fundamento considerou, ao invés, que *cabe aos administradores ou gerentes ilidir as presunções relativamente à gerência de facto que se presume da gerência de direito*, não competindo à *Fazenda Pública fazer prova da gerência de facto pois quem tem a seu favor uma presunção não precisa de provar o facto a que ela conduz*.

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

No que respeita ao segundo requisito de que depende a admissibilidade do recurso por oposição de julgados — o de que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a *jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo* — é de entender que embora o Acórdão recorrido tenha adoptado a interpretação do artigo 13.º do CPT unanimemente assumida no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 28 de Fevereiro de 2007, proferido no recurso n.º 1132/06 e não havendo outro acórdão do Pleno mais recente sobre a questão, mesmo assim é de aceitar o recurso, pois que o referido acórdão do Pleno não foi subscrito por nenhum dos juizes Conselheiros actualmente em exercício na Secção e, como se consignou no recente Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19 de Setembro de 2012, proferido no recurso n.º 1075/11, 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. 17º, 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*, o que não se verifica no presente caso, pelo que haverá que conhecer do mérito do recurso.

6.2 Do mérito do recurso

O acórdão recorrido, no segmento impugnado, adoptou, como se disse já, a interpretação do artigo 13.º do CPT assumida no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 28 de Fevereiro de 2007 (rec. n.º 1132/06) no sentido da inexistência de qualquer presunção legal de gerência de facto derivada da de direito, incumbindo à Administração Tributária alegar e

fazer provar o exercício de facto das funções pelo revertido como condição para operar a respectiva responsabilidade subsidiária, o que, no caso do acórdão recorrido, se entendeu que não ocorreu no que respeita ao *às dívidas nascidas período temporal de 5-1-1996 em diante*. Embora não tenha sido subscrito pelos juizes conselheiros actualmente em exercício na secção - pois que todos eles iniciaram funções em data posterior — entendemos que a interpretação nele adoptada é inteiramente de sufragar, pois corresponde à melhor e mais equilibrada interpretação do regime de responsabilidade subsidiária consagrado no artigo 13.º do CPT.

Assim, como se disse naquele Acórdão:

«De acordo com o artigo 349º do Código Civil, «presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido». Há, pois, presunções legais — ilações que a lei tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido — e presunções judiciais — ilações que o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. O artigo 350º n.º 1 do mesmo diploma diz-nos que «quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz». É por isso que, quanto à culpa a que se refere o artigo 13º do CPT, a Fazenda, beneficiando da presunção da lei, não carece de demonstrar essa culpa. Mas idêntica regra não está consagrada relativamente à presunção judicial.

O que é compreensível, desde logo porque, ao contrário da presunção legal, que está plasmada na lei, resultando dela sem necessidade de intermediação, a presunção judicial não tem existência prévia, é um juízo casuístico que o julgador retira da prova produzida num concreto processo quando a aprecia e valora. Só nessa ocasião e por força do raciocínio do juiz é que o facto desconhecido (não presumido legalmente, nem provado por qualquer meio probatório) passa a ser, também, conhecido, inferido pelo julgador a partir do conjunto factual que a prova revelou.

Por isso, se faz sentido o regime contido no artigo 350º n.º 2 do Código Civil, quando estabelece as condições em que podem ser ilididas as presunções legais, o mesmo regime nenhum sentido faria se aplicado às presunções judiciais. Quanto a estas, não se trata de as ilidir, produzindo contraprova ou prova em contrário, porque não há nenhum facto que, estando, em princípio, provado por força da lei, possa deixar de se dar por provado por obra dessa prova em contrário ou contraprova.

Pela mesma razão se não pode afirmar, como se faz no acórdão recorrido, que a Fazenda Pública beneficia da presunção judicial de gerência de facto e não tem que fazer prova desta para poder reverter a execução fiscal contra o gerente de direito.

Ninguém beneficia de uma presunção judicial, porque ela não está, à partida, estabelecida, resultando só do raciocínio do juiz, feito em cada caso que lhe é submetido.

As presunções influenciam o regime do ónus probatório. Em regra, é a quem invoca um direito que cabe provar os factos seus constitutivos. Mas, se o onerado com a obrigação de prova beneficia de uma presunção legal, inverte-se o ónus. É o que decorre dos artigos 342º n.º 1, 350º n.º 1 e 344º n.º 1 do Código Civil.

Também aqui o que vale para a presunção legal não serve para a judicial. E a razão é a que já se viu: o ónus da prova é atribuído pela lei, o que não acontece com a presunção judicial. Quem está onerado com a obrigação de fazer a prova fica desonerado se o facto se provar mediante presunção judicial; mas sem que caiba falar, aqui, de inversão do ónus.

3.3. Quando, em casos como os tratados pelos arestos aqui em apreciação, a Fazenda Pública pretende efectivar a responsabilidade subsidiária do gerente, exigindo o cumprimento coercivo da obrigação na execução fiscal inicialmente instaurada contra a originária devedora, deve, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova, provar os factos que legitimam tal exigência.

Mas, no regime do artigo 13º do CPT, porque beneficia da presunção legal de que o gerente agiu culposamente, não tem que provar essa culpa. Ainda assim, nada a dispensa de provar os demais factos, designadamente, que o revertido geriu a sociedade principal devedora. Deste modo, provada que seja a gerência de direito, continua a caber-lhe provar que à designação correspondeu o efectivo exercício da função, posto que a lei se não basta, para responsabilizar o gerente, com a mera designação, desacompanhada de qualquer concretização.

Este efectivo exercício pode o juiz inferi-lo do conjunto da prova, usando as regras da experiência, fazendo juízos de probabilidade, etc. Mas não pode retirá-lo, mecanicamente, do facto de o revertido ter sido designado gerente, na falta de presunção legal.

A regra do artigo 346º do Código Civil, segundo a qual «à prova que for produzida pela parte sobre quem recai o ónus probatório pode a parte contrária opor contraprova a respeito dos mesmos factos, destinada a torná-los duvidosos», sendo então «a questão decidida contra a parte onerada com a prova», não tem o significado que parece atribuir-lhe o acórdão recorrido. Aplicada ao caso, tem este alcance: se a Fazenda Pública produzir prova sobre a gerência e o revertido lograr provar factos que suscitem dúvida sobre o facto, este deve dar-se por não provado. Mas a regra não se aplica se a Fazenda não produzir qualquer prova» (fim de citação, sublinhados nossos).

Inexiste, pois, no artigo 13.º do CPT qualquer presunção legal no sentido de que a gerência de facto se infira da gerência de direito, pelo que a Administração tributária, para efectivar a responsabilidade

subsidiária dos gerentes ou administradores, tem de provar que a designação para o cargo foi acompanhada do efectivo exercício da função, pois que *a lei se não basta, para responsabilizar o gerente, com a mera designação, desacompanhada de qualquer concretização.*

O acórdão recorrido, que assim decidiu, não merece censura, sendo de confirmar.

O recurso não merece provimento.

- Decisão -

7 — Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 21 de Novembro de 2012. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. IVA. Transacções intracomunitárias. Sujeito passivo vendedor.

Sumário:

Recai sobre a Administração Tributária o ónus da prova da qualidade de sujeito passivo de IVA, agindo como tal, do vendedor interveniente nas transacções intracomunitárias.

Processo n.º 482/09-50.

Recorrente: Manuel Maria Carvalho da Silva.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. Manuel Maria Carvalho da Silva, com os demais sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido em 28/6/2007 (a fls. 354 a 358) que dando provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogou a decisão proferida em 1ª instância e, em substituição, julgou improcedente a impugnação da liquidação de IVA do ano de 1985 e respectivos juros compensatórios.

1.2. Admitido o recurso, 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. 379 a 381).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no TCAS (fls. 382 – cfr., igualmente, fls. 430), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT.

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

A) O Acórdão recorrido e os Acórdãos fundamento decidiram de forma oposta a mesma questão fundamental, na ausência de alteração da respectiva regulamentação jurídica e em face de situações de facto idênticas, pelo que se verifica a oposição de Acórdãos referida nos artigos 27º, alínea b), do E.T.A.F. e 284º, do C.P.P.T.;

B) Face à redacção do artigo 1º, alínea a), do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI), na ausência de prova da qualidade dos vendedores enquanto sujeitos passivos de IVA, agindo com tais, não é lícito à Administração Fiscal proceder à presunção dessa qualidade e, consequentemente, à liquidação de IVA devido pelas aquisições intracomunitárias;

C) Ao decidir em sentido contrário ao aqui exposto, bem como, em contrário ao decidido no Acórdão fundamento, violou a decisão recorrida o disposto nos artigos 74º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, e 1º, alínea a) do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias, motivo por que deve ser revogada.

Termina pedindo se declare a oposição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido e que o recurso seja julgado procedente, vindo, a final, o acórdão recorrido a ser revogado.

1.5. A recorrida Fazenda Pública apresentou contra-alegações, sustentando que o acórdão recorrido deve ser confirmado e formulando as Conclusões seguintes:

1. Em sede dos presentes autos, a AF apenas tinha que provar os pressupostos da aplicação de métodos indirectos, nos termos do art. 74º, 3 da LGT e não a efectiva existência e concretos elementos das operações tributáveis por si presumidas.

2. Ela desonerou-se completamente do seu encargo probatório.

3. A prova da efectiva natureza das compras de veículos usados realizadas no mercado comunitário cumpria, pois, ao Recorrente.

4. Ele não conseguiu realizar essa prova, suscitando, quanto muito, uma dúvida que, por força do disposto no art. 100º, 2 do CPPT tem que ser valorada a favor da AF.

5. O acórdão recorrido deve, pois, ser mantido.

1.6. O MP emitiu Parecer nos termos seguintes:

«Objecto do recurso - acórdão do TCA Norte-SCT proferido em 28.06.2007 (em oposição com acórdão do TCA Sul-SCT proferido em 19.10.2004 processo n.º 880/03).

FUNDAMENTAÇÃO

1. Pressupostos para o conhecimento do recurso

Sufragamos o sentido do despacho proferido em 6.01.2011 pelo juiz relator no tribunal recorrido, sobre a verificação dos pressupostos para resolução do conflito de jurisprudência emergente da oposição de acórdãos (fls. 430):

- identidade da questão fundamental de direito
- identidade da regulamentação jurídica aplicável
- identidade de situações fácticas
- antagonismo das soluções jurídicas

(art. 284º CPPT; art. 30º alínea b) ETAF aprovado pelo DL n.º 129/84, 27 Abril).

2. Conflito de jurisprudência

Questão fundamental de direito: ónus da prova da qualidade de sujeito passivo de IVA, agindo como tal, do vendedor nas transacções intracomunitárias (art. 1º alínea a) RITI).

O conflito deve ser resolvido no sentido da adesão à tese do acórdão fundamento, segundo a qual recai sobre a administração tributária (AT) o ónus da prova da qualidade de sujeito passivo de IVA, agindo como tal, do vendedor interveniente nas transacções intracomunitárias.

Argumentário

I. O acórdão recorrido não afirma que a administração tributária (AT) tenha demonstrado a qualidade de sujeitos passivos de IVA, agindo como tal, dos vendedores na Alemanha intervenientes nas transacções; apenas admite que as características concretas da transacção tornam fundada a presunção da AT de que os vendedores tenham intervindo naquela qualidade.

II. Pretendendo a AT a liquidação do IVA sobre ela recai o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que invoca (art. 1º alínea a) RITI; art. 74º n.º 1 LGT).

A AT não beneficia de qualquer presunção legal ou judicial que permita firmar factos presumidos desconhecidos a partir de factos conhecidos (arts. 349º/351º CCivil).

III. A prova de que o vendedor na transacção intracomunitária é sujeito passivo de IVA (no país da UE onde a venda se realiza) está longe de ser intoleravelmente difícil, no quadro da cooperação internacional estabelecida com as autoridades fiscais dos Estados membros da EU.

IV. A parte onerada com o ónus suporta a consequência jurídica do insucesso na prova dos factos que constituem o objecto daquele; sendo irrelevante a falta de produção de prova em contrário ou de contraprova pela parte contrária, porque a AT não beneficia de qualquer presunção (arts. 346º e 350º n.º 2 CCivil).

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

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

1.9. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1º - O impugnante tem por actividade principal o comércio de automóveis CAE código 501000 - cfr. doc. de folhas 18 dos autos.

2º - Em acção de fiscalização e inspecção tributária foram-lhe efectuadas correcções em sede de IVA e relativamente ao exercício de 1995 por se considerar que o sujeito passivo foi notificado para no prazo de 5 dias a contar da notificação apresentar as facturas de aquisição das viaturas bem como os meios de pagamento utilizados e as correspondentes facturas de venda.

A notificação não foi cumprida pois o contribuinte não possui quaisquer facturas de compra, apenas possui as declarações de veículos ligeiros ou facturas de venda da totalidade das viaturas adquiridas.

Quanto aos meios de pagamento utilizados o sujeito passivo afirma ter pago tudo em dinheiro. Este facto constitui elemento suficiente para cálculo do lucro tributável pela aplicação de métodos indiciários.

Foi também notificado para no prazo de 15 dias substituir as declarações de rendimentos apresentadas para os exercícios de 1994 e 1995 dado que os rendimentos declarados não correspondiam aos efectivos. A notificação não foi cumprida - cfr. doc. de folhas 108 a 114 do PA.

3º - Não se conformando com tal facto o impugnante apresentou reclamação - cfr. doc. de folhas 72 a 78 do PA.

4º - Foi elaborada a acta de reunião da comissão de revisão onde no ponto 1 consta: «pelo presidente da Comissão foi considerado como sendo fora do âmbito desta comissão a apreciação e qualificação das aquisições efectuadas pelo reclamante como intra comunitárias ou não».

Sobre esta acta recaiu o despacho de «Considerando que o acordo entre os vogais da comissão cumpriu os pressupostos e os procedimentos previstos no CPT no uso da competência atribuída no n.º 4 do artigo 87º do citado código confirmo a legalidade do acordo - cfr. doc. de folhas 64 a 68 do PA.

5º - Foram emitidas notas de liquidação nos montantes supra mencionados a título de IVA - doc. de folhas 11 a 15.

6º - Resulta dos autos que a impugnante adquiriu várias viaturas em estado de usadas da CEE durante os anos de 1994 e 1995 para depois vendê-las em Portugal - cfr. doc. de folhas 24 a 99 do autos.

7º - De folhas 159 a 298 mostram-se traduzidos documentos referidos em 6 sendo certo que de alguns deles resulta de forma inequívoca como titular pessoa individual ou individualmente identificada - cfr. folhas 160, 161, 197, 204, 209, 216, 219, 220, 222, 225, 235, 242, 250, 252, 259, 272, 277, 286 que aqui se dão por reproduzidos.

8º - De folhas 110 a 119 encontra-se a sentença do TT de 1º Instância do Porto relativa à impugnação de IRS do ano de 1994 e 1995.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCA Norte, em 28/6/2007 (a fls. 354 a 358), invocando o recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido no TCA Sul, em 19/10/2004, no processo n.º 880/03, em que se decidiu que recai sobre a AT o ónus da prova da qualidade de sujeito passivo de IVA, agindo como tal, do vendedor interveniente nas transacções intracomunitárias.

O Exmo. Relator do acórdão recorrido julgou verificada a invocada oposição de acórdãos, o que nem as partes, nem o MP questionam.

E apesar de sobre tal decisão não se formar, nesse âmbito, caso julgado, nem este Tribunal de recurso ficar impedido ou desobrigado de a apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC - podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso (cfr., por todos, o acórdão deste Tribunal Pleno, de 19/5/2010, proc. n.º 733/09) também agora se constata e se conclui, reapreciando-a, que, no caso, se encontram efectivamente preenchidos os pressupostos processuais do recurso previsto no art. 284º do CPPT, por oposição de acórdãos, dado que, perante o mesmo quadro factual (liquidação de IVA por transacções intracomunitárias substanciadas em aquisições a título oneroso e em território Alemão, por parte de um nacional sujeito passivo de IVA e agindo como tal, de viaturas usadas) os acórdãos em confronto sufragam soluções de direito antagónicas no que respeita ao ónus da prova da qualidade de sujeito passivo (por parte do respectivo vendedor) de IVA, agindo como tal (art. 1º alínea a) RITI), configurando-se, portanto, identidade da questão fundamental de direito, identidade das situações fácticas e identidade da regulamentação jurídica aplicável.

3.2. Com efeito, como os autos evidenciam, considerou-se no acórdão recorrido que, face às correcções efectuadas pela AT, «ao impugnante restava a possibilidade de provar que os veículos em causa haviam sido adquiridos a particulares que não eram sujeitos de IVA», ao passo que no acórdão fundamento se exara «não ser possível concluir nem presumir que estamos perante sujeitos passivos de IVA que actuaram como tal no acto da venda ao ora impugnante» sendo que «... dados os mecanismos de controle internacionais não estava impossibilitada a AT de fazer prova dessa qualidade que apregoa dos vendedores dos veículos já que a prova negativa não deve ser exigida ao impugnante, porque praticamente impossível.»

3.3. Nada obstando, portanto, à decisão de mérito, importa assim decidir a questão suscitada: a de saber sobre quem impende o ónus da prova da qualidade de sujeito passivo de IVA, agindo como tal, do vendedor nas transacções intracomunitárias (art. 1º alínea a) do RITI).

Vejamos.

4.1. Na tese do recorrente, face à redacção da alínea a) do art. 1º do RITI, na ausência de prova da qualidade dos vendedores enquanto sujeitos passivos de IVA, agindo com tais, não é lícito à Administração Fiscal proceder à presunção dessa qualidade e, conseqüentemente, à liquidação de IVA devido pelas aquisições intracomunitárias. Pelo que o acórdão recorrido, ao decidir em contrário, violou o disposto no n.º 1 do art. 74º da LGT e naquela alínea a) do art. 1º do RITI.

Já na tese da recorrida Fazenda Pública, a AT apenas tinha que provar os pressupostos da aplicação de métodos indirectos, nos termos do n.º 3 do art. 74º da LGT e não a efectiva existência e concretos elementos das operações tributáveis por si presumidas, sendo que a AT se desonerou completamente do seu encargo probatório, pelo que a prova da efectiva natureza das compras de veículos usados realizadas no mercado comunitário cumpria ao recorrente, prova que este não logrou fazer.

Não acompanhamos, porém, o entendimento da AT e, por conseguinte, o entendimento do acórdão recorrido.

4.2. Nos termos da al a) do art. 1º do Regime do IVA nas transacções intracomunitárias (na redacção, aqui aplicável, do DL n.º 290/1992, de 28/12) estão sujeitas a IVA «*As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo 2º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado membro que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efectue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9º nem os transmita nas condições previstas no n.º 1 e n.º 2 do artigo 11º*».

É esta, portanto, a norma de incidência que preside à presente divergência.

O acórdão recorrido considerou que as operações questionadas (aquisições intracomunitárias a título oneroso, por um nacional sujeito passivo de IVA e agindo como tal, de viaturas para revenda) estão sujeitas a IVA, nos termos da citada alínea a), dado que, por um lado, ficou provado que o impugnante é sujeito passivo de IVA que exerce a actividade de revendedor de veículos, designadamente de veículos usados adquiridos em países da CEE, no caso, na Alemanha, e os veículos em causa foram aí adquiridos e dado que, por outro lado, o mesmo estava obrigado, por força da sua qualidade de sujeito passivo, à emissão de facturas nos termos da alínea b) do art. 28º do CIVA, bem como a ter a sua escrita de tal modo organizada que no que toca à aquisição de veículos usados (incluindo o de países membros da CEE) não resultasse a mínima dúvida para a AT da origem da sua compra, bem como, ainda, à identificação do vendedor (cfr. art. 28º als. e) e g) do CIVA) e às restantes imposições do POC.

E mais considerou que, não constando da contabilidade do impugnante tais dados, e tendo ficado provado que o impugnante não deu cumprimento às solicitações que a AT lhe fez, então, demonstrada que estava a compra através de dinheiro, sem justificação para tal facto que contraria o normal giro comercial, estava a AT legitimada a socorrer-se do método presuntivo ou da correcção da matéria tributável em sede de IVA, pois que cumprira o ónus da prova dos pressupostos legais da sua actuação (arts. 1º da LGT, 82º do CIVA e 1º alínea a), 3º e 32º alínea a) do RITI).

Mas não tendo o contribuinte procedido a essa escrituração e tendo a AT demonstrado a proveniência dos veículos e constatado a inexistência de facturas a eles atinentes, estava constatada a falta de credibilidade da escrita e legitimada a AT para corrigir a matéria tributável nos termos do art. 82º do CIVA, restando ao impugnante a possibilidade de provar que os veículos em causa haviam sido adquiridos a particulares que não eram sujeitos de IVA.

E referindo-se à eventual inversão do ónus da prova, o acórdão também conclui que tal inversão não se verifica, porque:

- Em primeiro lugar era ao impugnante que, no caso, cabia provar tal facto: venda realizada ao impugnante por sujeito não passivo de IVA, já que é ele quem afirma tal facto que contraria a actividade normal por si desenvolvida (art. 74º, n.º 1 da LGT).

- Depois porque há que ter em conta também o critério da disponibilidade e facilidade probatória tornando flexíveis as regras de repartição do «onus probandi» tendo sempre em conta a parte que mais provavelmente esteja em condições de poder carrear para os autos tal prova (nesta óptica, deverão fazer-se «recair as consequência da falta de prova sobre a parte que tinha mais facilidade ou se achava numa posição prevalente ou mais favorável pela disponibilidade e ou proximidade da fonte da prova»).

- Em terceiro lugar, mesmo que concedendo ocorrer inversão de prova, ela assenta em bases bastantes para determinarem tal inversão e tal facto não é demasiado oneroso para o recorrente (tendo a escrita do impugnante deixado de merecer fiabilidade à AT não restava outra alternativa pelo que tendo cumprido o seu dever de prova dos pressupostos legitimadores do exercício de correcção, a sua actuação não merece censura). Numa situação destas não era à AT, mas sim ao impugnante, que competia demonstrar que os veículos objecto de impugnação haviam sido vendidos por sujeitos não obrigados à liquidação de IVA. E não o fez.

4.3. Daqui resulta, portanto, desde logo, como bem salienta o MP, que o acórdão recorrido não afirma que a AT haja demonstrado a qualidade de sujeitos passivos de IVA, agindo como tal, dos vendedores na Alemanha intervenientes nas transacções; na verdade, o acórdão apenas admite que as características concretas da transacção tornam fundada a presunção da AT de que os vendedores tenham intervindo naquela qualidade.

Ora, de acordo com a supra transcrita norma de incidência (al. a) do art. 1º do Regime do IVA nas transacções intracomunitárias, essa incidência (objectiva) só se verifica quando ocorrerem aquisições

intracomunitárias de bens efectuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal, mas desde que o vendedor seja também ele sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos de IVA noutro Estado membro e que não esteja aí abrangido por qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas ...

No caso, pretendendo a AT a liquidação do IVA, sobre ela recai o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que invoca (art. 1º alínea a) do RITI; art. 74º n.º 1 da LGT).

E tendo-se em conta que, segundo a norma de incidência, os pressupostos desta apenas ficam verificados em caso de aquisição intracomunitária de bens por sujeito passivo nacional, agindo como tal, e de o vendedor ser também ele sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos de IVA noutro Estado membro, havemos de concluir que essa qualidade de sujeito passivo, agindo como tal, por parte do vendedor, se insere, ainda, nos pressupostos do facto tributário, ou seja, no âmbito dos factos constitutivos do direito que a AT invoca.

Daí que não se corrobore a tese do acórdão recorrido, no sentido de que, não constando da contabilidade do impugnante os dados pertinentes, e tendo ficado provado que ele não deu cumprimento às solicitações que a AT lhe fez, então, demonstrada que estava a compra através de dinheiro, sem justificação para tal facto que contraria o normal giro comercial, estava a AT legitimada a socorrer-se do método presuntivo ou da correcção da matéria tributável em sede de IVA, pois que cumprira o ónus da prova dos pressupostos legais da sua actuação (arts. 1º da LGT, 82º do CIVA e 1º alínea a), 3º e 32º alínea a) do RITI).

E nem se diga, igualmente, que não tendo o contribuinte procedido à respectiva escrituração e tendo a AT demonstrado a proveniência dos veículos e constatado a inexistência de facturas a eles atinentes, esta estava legitimada, face à falta de credibilidade da escrita, para corrigir a matéria tributável nos termos do art. 82º do CIVA, restando ao impugnante a possibilidade de provar que os veículos em causa haviam sido adquiridos a particulares que não eram sujeitos de IVA.

Na verdade, como se disse, a actuação da AT não se esgota, aqui, numa simples correcção da matéria tributável: tal actuação acaba por redundar em presunção de um dos pressupostos do próprio facto tributário aqui em causa, apesar de, por ser ela a pretender a liquidação do imposto, sobre ela recair o ónus da prova dos factos constitutivos desse direito à liquidação (diferente seria, porventura, a conclusão, caso estivéssemos perante liquidação de IRC).

Ora, como igualmente refere o MP, a AT não beneficia, nomeadamente em sede de incidência do imposto, de qualquer presunção legal ou judicial que permita firmar factos presumidos desconhecidos a partir de factos conhecidos (cfr. arts. 349º/351º do CCivil).

E, por outro lado, a prova de que o vendedor na transacção intracomunitária é sujeito passivo de IVA (no país da UE onde a venda se realiza) está longe de ser intoleravelmente difícil, no quadro da cooperação internacional estabelecida com as autoridades fiscais dos Estados membros da EU.

Pelo que, neste contexto e porque a parte onerada com o ónus suporta a consequência jurídica do insucesso na prova dos factos que constituem o objecto daquele (sendo irrelevante a falta de produção de prova em contrário ou de contraprova pela parte contrária, já que a AT não beneficia de qualquer presunção (cfr. arts. 346º e 350º n.º 2 do CCivil), não pode, no caso, confirmar-se o acórdão recorrido.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em, julgando verificada a invocada oposição de acórdãos, conceder provimento ao presente recurso, revogar o acórdão recorrido e julgar procedente a presente impugnação judicial, com a consequente anulação da liquidação impugnada.

Sem custas, por delas, ao tempo - data da impugnação (2/11/1999) - estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 21 de Novembro de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

Acórdão de 21 de Novembro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Valor patrimonial tributário. Prédio destinado a habitação. Coeficiente de qualidade e conforto. Sistema central de climatização.

Sumário:

O elemento de qualidade e conforto «sistema central de climatização» constante da Tabela I do art. 43º do CIMI, a que é aplicável o coeficiente majorativo de 0,03, refere-se a sistema central de climatização com existência actual, e não meramente potencial e futura, não incluindo a mera pré-instalação de tal sistema.

Processo n.º 557/12-50.

Recorrente: Cardoso Ferreira & Silva, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. Cardoso, Ferreira & Silva, S.A. recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, a qual, por sua vez, julgara improcedente a impugnação deduzida contra o acto de segunda avaliação efectuada a 11 fracções autónomas de prédio urbano.

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. 369).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto no art. 284º, n.º 5 do CPPT (fls. 376).

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

1ª. Contrariamente ao referido no douto despacho de admissão do presente recurso, que refere existir uma única caldeira servente a todas as fracções do prédio – facto este que não foi sequer invocado, nem dado por provado – cada fracção autónoma possui a sua própria caldeira, que funciona como um vulgar esquentador, pelo que deverá o douto despacho ser objecto de correcção.

2ª. Verifica-se existir uma Oposição de Acórdãos, entre o Acórdão de que se recorre (que acolheu o entendimento sustentado na decisão de 1ª instância, de existir no prédio um sistema central de climatização), e o Acórdão proferido em 07.09.2011, pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Secção, no Processo n.º 0170/11.

3ª. No entender da Recorrente, a noção de condomínio fechado, constante da alínea e) do n.º 2 do artigo 43º do CIMI, que se transcreve, corresponde à definição de um qualquer prédio, que se encontre constituído em propriedade horizontal: “e) Considera-se condomínio fechado um conjunto de edifícios, moradias ou fracções autónomas, construído num espaço de uso comum e privado, com acesso condicionado durante parte ou a totalidade do dia;”, e permitiu uma decisão incorrecta e permitirá futuramente a repetição de outras decisões incorrectas, caso o Supremo Tribunal Administrativo não se pronuncie sobre a questão.

4ª. Urge que a jurisprudência se pronuncie sobre a noção de condomínio fechado ou privado, a qual necessita de uma clarificação de forma a se obter uma melhor aplicação do direito, o que cabe na previsão do artigo 150º do CPTA.

5ª. O Acórdão de que se recorre acolheu o entendimento sustentado na decisão de 1ª instância, que se transcreve (página 15 do Acórdão): “(...) no sentido de que, tendo as fracções avaliadas uma “pré-instalação de sistema de quente associado a uma caldeira já instalada e pré-instalação de ar condicionado”, se encontra preenchido esse elemento de qualidade e conforto.

6ª. O Acórdão refere ainda, que “A Rte contrapõe, para excluir a presença de sistema central de climatização, a ausência, nas fracções avaliadas, de difusores para ar quente e de aparelhos de ar condicionado.

Com respeito, a irrelevância do argumentado, para o efeito de se ter por existente um sistema desse tipo, parece-nos óbvia.

(...) fazer depender a afirmação do versado elemento de qualidade e conforto da casuística instalação de terminais difusores de calor e/ou frio implicaria, precisamente, introduzir um dado de pura subjectividade, equivalente ao gosto e às finanças de cada potencial utilizador. (...) Em suma, releva a possibilidade geral e não o uso individualizado efectivo.”

7ª. Ou seja, o Acórdão recorrido considera suficiente para ser aplicado o coeficiente majorativo de 0,03, a existência de tubagens nas paredes – a pré-instalação de sistemas de quente ou de ar condicionado, sem que o ar quente ou o ar condicionado, de facto, circule nas fracções.

8ª. Entendeu a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Secção, que:

“O elemento de qualidade e conforto “sistema central de climatização” referido na Tabela I do artigo 43º do CIMI, a que é aplicável o coeficiente majorativo do 0,03, **refere-se aos sistemas centrais de climatização com existência actual, e não meramente potencial e futura, não incluindo a mera pré-instalação de tais sistemas.**” (negrito nosso)

9ª. A questão a decidir neste Acórdão do SCT do STA, foi a de saber se “sistema central de climatização”, como coeficiente majorativo, deveria ser interpretado no sentido de abranger também a pré-instalação de sistemas centrais de climatização ou apenas os sistemas já instalados.

10ª. E decidiu muito bem o SCT do Supremo Tribunal Administrativo, como se transcreve:

“Aliás, o que torna a habitação mais confortável é a existência do sistema central de climatização apto a funcionar, e não a mera pré-instalação de tal sistema, pois que esta, por si mesma, não permitindo, antes da instalação, a climatização da habitação, em nada contribui para o aumento do conforto desta.

Não há, pois, qualquer razão, para entender que o legislador quando se refere a “sistema central de climatização” quer igualmente abranger a pré-instalação de tais sistemas.”

11ª. A Recorrente sempre o defendeu o entendimento do Acórdão proferido pelo SCT do STA, o qual foi proferido no mesmo quadro legislativo do Acórdão de que se recorre.

12ª. É assim manifesta a Oposição de Acórdãos, o que fundamenta nos termos da lei o presente recurso, devendo proceder a não aplicação do coeficiente majorativo de 0,03 quando exista a pré-instalação de sistemas de ar quente ou de ar condicionado.

13ª. A pré-instalação de sistemas de quente ou de ar condicionado, não poderá nunca funcionar sem os difusores de ar quente ou sem os competentes aparelhos de ar condicionado.

14ª. E valorizar uma habitação, aumentando a tributação de uma habitação, tendo por fundamento o poder vir a ter, a possibilidade de climatizar o seu ambiente, é infundado e impróprio, e contraria frontalmente os princípios da justiça tributária, da igualdade e da imparcialidade.

15ª. Ficou provado pelo auto de avaliação, pela própria sentença e pelo douto Acórdão que as fracções em apreço não têm qualquer qualidade e conforto acrescido associado aquele coeficiente – têm apenas tubos na parede, sem qualquer utilização.

16ª. A aplicação deste coeficiente majorativo só deverá ser devida se se verificarem os benefícios da existência/funcionamento/utilização dos equipamentos e não da possibilidade de virem a ser instalados tais equipamentos.

17ª. Direito deve ter como princípios basilares, o princípio da certeza, o princípio da justiça e o princípio da proporcionalidade, que neste caso, a manter-se a aplicação deste coeficiente majorativo, se encontram grosseiramente violados.

18ª. No entanto, a noção legal de “sistema central de climatização”, obriga a que o próprio sistema se encontre num local distinto dos locais a climatizar, ou seja, num local diferente das fracções.

19ª. O Manual de Avaliação de Prédios Urbanos da Direcção de Serviços de Avaliação, de Setembro de 2004, dos serviços da DGI, na sua página 17, define o que se deve considerar como sistema central de climatização, o que citamos com negrito nosso:

*“III. Sistema central de climatização: Para efeitos de aplicação do CIMI e de acordo com o Regulamento dos Sistemas Energéticos de Climatização em Edifícios (Decreto - Lei n.º 118/98 de 7 de Maio), considera-se sistema central de climatização, o conjunto de equipamentos combinados de forma coerente com vista a satisfazer um ou mais dos objectivos da climatização (ventilação, aquecimento, arrefecimento, humedificação, desumidificação e purificação de ar), **situado ou concentrado numa instalação e num local distinto dos locais a climatizar**, sendo o frio ou calor (e humidade) no todo ou em parte, transportado por um fluido térmico aos diferentes locais a climatizar.”*

20ª. Face ao disposto na lei, como sendo um Sistema Central de Climatização, verifica-se sem dúvidas que, quer um sistema de aquecimento, quer um sistema de ar condicionado, não se podem considerar como sendo num “sistema central de climatização”.

21ª. Os avaliadores, em sede de inquirição declararam que não se deslocaram a cada uma das fracções para as avaliarem, caso a caso, e a própria comissão de segunda avaliação, decorreu nas instalações do Serviço de Finanças, sem deslocação ao prédio.

22ª. O termo “habitações climatizadas”, utilizado pela Recorrente na promoção da venda das fracções autónomas, e salientado no douto Acórdão, é obviamente distinto de existir um sistema central de climatização, significando somente que o imóvel possui elementos arquitectónicos e de construção orientados para as novas técnicas de poupança energética, como foi referido nas alegações.

23ª. Quanto ao coeficiente de qualidade e conforto – localização em condomínio fechado, a decisão da 1ª instância sobre esta questão refere somente, que: *“Do probatório resultou que o prédio registado na matriz predial urbana sob o artigo 5071 da freguesia de N. S. Anunciada é constituído por 4 blocos de apartamentos, encontra-se murado, tem zonas envolventes e uma zona relvada com acesso privado aos moradores.*

Consideramos que face à prova produzida, estamos perante fracções inseridas num prédio em condomínio privado pelo que a aplicação do coeficiente de qualidade e conforto de 0,2 mostra-se correcta.”

24^a. Ficou igualmente provado, no ponto 1 dos Factos Provados, que: “*I – O prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 5071 da freguesia de N. Senhora da Anunciada tem a seguinte descrição: prédio urbano composto por 4 blocos, destinados a habitação, estacionamento e arrumos na cave, com rés-do-chão, 1º, 2º, 3º, 4º 5º e 6º andares e logradouro constituído por 61 fracções autónomas em regime de propriedade horizontal com uma área coberta de 4916,10m² e uma área descoberta de 683,80m², sendo comum a todas as fracções, designadamente, habitação destinada à porteira no r/c do Bloco 4, escada de acesso principal a todos os blocos e jardim com a área de 176m², terraço de cobertura da cave com a área de 2890,92 m² como consta de fls. 110/112”*

25^a. **Faltou referir, porque consta do mesmo documento junto aos autos, que a área descoberta, ou seja a única área sobrando do prédio, com 683,80 m² se destina a estacionamento público** – “*São consideradas também zonas comuns a todas as fracções, ainda que de uso público, os 207,36 m² relativos aos dezoito lugares de estacionamento numerados de 1 a 18 e respectiva zona de circulação automóvel, com a área de 476,54m².”*

26^a. No Sumário publicado do Acórdão, que se transcreve, vem referido que o prédio se encontra totalmente murado, o que não se encontra dado por provado, além de que, o prédio nunca poderá encontrar-se totalmente murado, pois possui, como supra referido e certificado pela Câmara Municipal de Setúbal, uma zona de estacionamento público, ou seja, de livre acesso a qualquer cidadão, que corresponde à única área sobrando do prédio:

1. Na avaliação, para determinação do valor patrimonial tributário dos prédios, são coeficientes, majorativos, relativos à qualidade e conforto (Cq), entre outros, a localização em condomínio fechado e a existência de sistema central de climatização. 2. Atento o critério, fixado no art. 43º n.º 2 alínea e) CIMI, é de considerar condomínio fechado, para efeitos restritos de aplicação das tabelas implantadas no n.º 1 do mesmo normativo, um conjunto de fracções autónomas “construído num espaço de uso comum e privado, com acesso condicionado durante parte ou a totalidade do dia”. 3. Os factos de estarmos em presença de um imóvel **totalmente** murado e com zonas de acesso privativo dos moradores, são suficientes para preencher o elemento decisivo da classificação em disputa, que identificamos como sendo o “acesso condicionado”. 4. Determinante para funcionar a majoração derivada da existência de sistema central de climatização é a disponibilidade de componentes técnicos adequados e capazes de fornecerem conteúdos térmicos, em qualidade e quantidade suficientes, para possível apreensão e utilização individualizada, sendo estas últimas dados não essenciais na respectiva verificação, querendo significar-se, incapazes de anularem o efeito prevalecente, derivado da disponibilização, para determinado universo de pessoas, de opções de climatização das suas habitações. Em suma, releva a possibilidade geral e não o uso individualizado efectivo. (negrito nosso)

27^a. Um dos membros da comissão de 2^a avaliação nomeado pela Administração Tributária, entendeu que o edifício em apreço nos autos é um condomínio fechado porque: é um conjunto de fracções, com uma zona comum e com acesso condicionado de dia ou de noite. Confrontado com o exemplo, da existência de um edifício, um conjunto de fracções, com acesso condicionado e com uma zona comum, na cobertura do mesmo com piscina, referiu preemtoriamente, não se tratar de um condomínio fechado.

28^a. A testemunha, avaliador, claramente não soube explicar em Tribunal qual a diferença deste último exemplo para o caso dos autos, porque o caso dos autos não se trata na realidade de um condomínio fechado, e porque, a noção legal de condomínio fechado corresponde a um qualquer prédio constituído em propriedade horizontal, o que permite uma total falta de objectividade nas avaliações e uma total subjectividade e discricionariedade do avaliador.

29^a. Ora, como refere o douto Acórdão do STA, o espírito da reforma do património, na avaliação da propriedade, deverá assentar totalmente em factores objectivos, de grande simplicidade, sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador.

30^a. Quanto a este coeficiente majorativo, encontra-se em causa a apreciação de uma questão, com uma muito actual relevância jurídica, económica e social importante, que se reveste de uma importância fundamental na aplicação do Direito, com o rigor que se exige e que é devido, nos termos do artigo 150º do CPTA.

31^a. A definição de condomínio fechado constante da alínea e) do n.º 2 do artigo 43º do CIMI – um conjunto de fracções autónomas, construído num espaço de uso comum e privado, com acesso condicionado durante parte ou a totalidade do dia – corresponde à definição de qualquer prédio constituído em propriedade horizontal.

32^a. Qualquer prédio, com duas fracções autónomas ou com cem fracções autónomas, possui um espaço de uso comum – as áreas comuns – um espaço de uso privado – o interior de cada fracção autónoma – um acesso condicionado – uma porta de acesso ao átrio de entrada que conduz a escadas e, ou a elevadores, com campainhas para comunicar com cada fracção e permitir a entrada no prédio.

33ª. A definição de condomínio fechado constante do CIMI, abre espaço à subjectividade da avaliação e ao livre arbítrio do avaliador, o que contraria frontalmente o espírito do legislador que iniciou a presente reforma do património.

34ª. No douto Acórdão, vem ainda referido que a Recorrente “(...) aponta, além de outras, uma série de circunstâncias, nitidamente, factuais, com potencial para, se comprovadas, afastarem a operância do elemento de qualidade e conforto traduzido na localização em condomínio fechado.”, mas que, a Recorrente não fez prova que o prédio se encontra apenas “parcialmente” murado e que as zonas envolventes não são passíveis de utilização pelos condóminos e/ou constitui um estacionamento público, enquanto que a “zona relvada” é o tecto da fracção destinada a estacionamento e arrecadações, onde foi aplicado um tapete de relva por motivos estéticos.

35ª. Vem ainda referido, que nenhum daqueles factos se mostra julgado provado na sentença, “(...) **acrescendo não se detectar, por parte da Rte, a indicação de quais os meios probatórios 1 (não relevando, como tal, por enquanto, o “Google Earth”), disponíveis nos autos, capazes de demonstrar a respectiva correspondência com a realidade.**” (sublinhado e negrito nossos), o que não corresponde à verdade, pois a Recorrente apresentou prova testemunhal e diversa prova documental que comprovou o que alegou.

36ª. O Arqtº. Nuno Sousa, Arquitecto paisagista, residente no prédio e funcionário da Autarquia, referiu ao Tribunal que: “*Existem alguns muros, mas de protecção à ribeira e à rotunda de entrada de Setúbal, de quem vem de Azeitão; Nenhum condómino utiliza a pequena área verde que está junto à rotunda; Existe um espaço de estacionamento aberto à utilização de qualquer cidadão de Setúbal, sem controlo; Não tem porteira, nem portaria; Toca-se à campainha como em qualquer prédio, sendo o proprietário de cada fracção que abre a porta; Confrontado com a 2ª planta, referiu que corresponde ao 1º Andar; pois o rés-do-chão corresponde ao piso da garagem, face à ribeira existente que confronta com o prédio; O edifício nasce num 1º andar; Existem 4 blocos e o aproveitamento do espaço que está por cima das garagens – espaço relvado de cobertura; Como Arquitecto paisagista jamais poderá considerar um espaço verde, pois é um tecto de uma garagem; Por opção, em vez de ser um pavimento, é um relvado; O prédio não tem qualquer equipamento lúdico.*”

37ª. A Recorrente juntou aos autos, para prova do alegado, diversa prova documental, à qual expressamente se referiu tanto na impugnação judicial, como nas alegações nos termos do artigo 120º do CPPT, como nas suas alegações de recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul – e que serviu de base ao ponto 1 dos Factos Provados:

a) A escritura da propriedade horizontal, (doc. 12), onde se refere que o terraço de cobertura da cave tem 2.890,92 m² e que são também zonas comuns a todas as fracções, ainda que de uso público, os 207,36 m², relativos a 18 lugares de estacionamento numerados de 1 a 18 e respectiva zona de circulação automóvel, com a área de 476,54 m² - o que prova a existência de um estacionamento de uso público, que o prédio não se encontra integralmente murado e que não existe área sobrance de implantação (terreno com 5.600,00 m² - 4.916,10 m² (implantação) = 683,90 m² (207,36 m² de estacionamento público + 476,54 m² de circulação automóvel).

b) O despacho de aprovação do projecto emitido pela Câmara Municipal de Setúbal, (doc. 13), que prova o acima referido;

c) As plantas juntas como docs. 14 e 15 (esta última em papel apto a sobrepor sobre a 1ª. planta), comprovam a localização da área ajardinada (o tecto da fracção destinada a estacionamento), da linha de água e do estacionamento público.

d) A certidão emitida pela Conservatória do Registo Predial.

e) A caderneta predial, junta pela Fazenda Pública, que comprova a área de uso público.

f) Os alvarás de licença de utilização, emitidos pela Câmara Municipal de Setúbal, nos quais não consta que o prédio seja um condomínio fechado.

38ª. Conforme se constata dos documentos juntos aos autos, o edifício tem a área coberta de 4.916,10 metros quadrados e a área descoberta de 683,90 metros quadrados (área esta de uso público), no total de 5.600,00 metros quadrados. A área descoberta de 683,90 metros quadrados, “(...) zonas comuns a todas as fracções, ainda que de uso público (...)”, conforme Despacho da Câmara Municipal de Setúbal, corresponde à soma da área de 207,36 m², (relativos aos 18 lugares de **estacionamento público** numerados de 1 a 18), com a área de 476,54 m² (respectiva zona de circulação automóvel, daquele estacionamento público).

39ª. O prédio não possui área sobrance de implantação, sendo a sua área descoberta de 683,90 metros quadrados, a zona comum de uso público, destinada a estacionamento público.

40ª. O prédio em apreço, encontra-se parcialmente murado por razões de segurança, devido à existência, por um lado, de uma via com muito tráfego e movimento – uma rotunda – e de outro, devido à existência de uma ribeira.

41ª. A única “zona envolvente” passível de utilização, é um estacionamento público, ou seja, um espaço público, sempre aberto a qualquer pessoa, seja ela condómino ou um estranho, e igualmente

assim definido pela licença de utilização emitida pela Câmara Municipal de Setúbal e demais documentos oficiais respeitantes ao prédio, juntos aos autos.

42ª. A denominada “zona relvada” é uma parte do tecto da fracção destinada a estacionamento e arrecadações, à qual, por motivos estéticos, se aplicou um tapete de relva, de forma a evitar a existência de um piso só em cimento. Esta zona funciona como se de um átrio de um prédio comum se tratasse.

43ª. O prédio em apreço não se distingue nas suas características, de um qualquer edifício, em regime de propriedade horizontal, pois consiste num conjunto de fracções autónomas, distintas e isoladas entre si, com saída própria para a parte comum do prédio, pois, qualquer prédio em propriedade horizontal, é um conjunto de fracções autónomas, construído num espaço comum e com uma ou mais portas, ou seja, com acesso condicionado durante a totalidade do dia.

44ª. O prédio em apreço não possui qualquer característica que o possa qualificar como condomínio fechado, pois esta noção implicará necessariamente a existência de um espaço envolvente ao conjunto das fracções e de acesso condicionado, do qual só os condóminos possam desfrutar – sem ser somente de passagem – e no qual existam equipamentos de uso exclusivo dos condóminos – campo de ténis, piscina, parque infantil, golfe, ginásio, etc.

45ª. Um condomínio fechado terá necessariamente de ter “coisas a mais”, conforme artigo de Rita Raposo, sobre “Condomínios Fechados: Palavras e Leis”, apresentado no IV Congresso Português de Sociologia.

46ª. Conforme refere aquela Autora, *Nesta diferença entre habitações “convencionais” e unidades em condomínios fechados o que está em causa é o amenity package oferecido, o qual, normalmente ausente no primeiro caso, pode, no último, incluir os mais variados elementos.*

47ª. Há uma manifesta violação da lei substantiva e processual, com aplicação incorrecta dos dispositivos legais, bem como, do seu enquadramento na lei tributária, com manifesto prejuízo para a Recorrente e para o Estado de Direito.

48ª. No Acórdão recorrido verifica-se uma manifesta omissão de pronúncia, ao deixar de conhecer questões e prova que devia conhecer, com extremo relevo para a fundamentação de facto e de Direito do caso em apreço, e as quais se tivessem sido objecto de consideração e análise, levariam à revogação da douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação do acórdão recorrido.

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

1.6. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Parecendo ser de dar como verificada a oposição de acórdãos e ser de aderir ao acórdão fundamento, o recurso é nessa parte de proceder.»

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:

1- O prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 5071 da freguesia de N. Senhora da Anunciada tem a seguinte descrição: prédio urbano composto por 4 blocos, destinados a habitação, estacionamento e arrumos na cave, com rés-do-chão, 1º, 2º, 3º, 4º 5º e 6º andares e logradouro constituído por 61 fracções autónomas em regime de propriedade horizontal com uma área coberta de 4916,10 m² e uma área descoberta de 663,80 m², sendo comum a todas as fracções, designadamente, habitação destinada à porteira no r/c do Bloco 4, escada de acesso principal a todos os blocos e jardim com a área de 176 m², terraço de cobertura da cave com a área de 2890,92 m² como consta de fls.110/112.

2- O prédio denominado “Condomínios Montalvão” era apresentado para efeitos de vendas como condomínio privado (cfr. fls. 113 e 114).

3- No SIGIMI – Sistema de Informação Geográfica do Imposto Municipal sobre Imóveis, a localização do prédio insere-se no coeficiente 1,50 (cfr. fls. 109 e 489 do processo administrativo em apenso).

4- Em 07/02/2006 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “AL” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 163.920,00 (cfr. fls. 35 do processo administrativo em apenso).

5- Em 01/03/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 32/34 do p.a).

6- Na 2ª avaliação da fracção “AL” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 195.740,00 (cfr. fls. 49/51 do p.a).

7- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 52 do p.a).

8- Em 07/02/2006 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “AN” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 163.920,00 (cfr. fls. 69 do processo administrativo em apenso).

9- Em 01/03/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 66/68 do p.a).

10- Na 2ª avaliação da fracção “AN” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 195.740,00 (cfr. fls. 81/83 do p.a).

11- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 84 do p.a).

12- Em 14/12/2005 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “AO” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 170.090,00 (cfr. fls. 102 do processo administrativo em apenso).

13- Em 11/01/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 98/101 do p.a).

14- Na 2ª avaliação da fracção “AO” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 166.040,00 (cfr. fls. 125/127 do p.a).

15- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 128 do p.a).

16- Em 14/12/2005 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “AR” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 199.060,00 (cfr. fls. 150 do processo administrativo em apenso).

17- Em 11/01/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 146/149 do p.a).

18- Na 2ª avaliação da fracção “AR” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 194.320,00 (cfr. fls. 172/174 do p.a).

19- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 175 do p.a).

20- Em 14/12/2005 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “AT” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 200.640,00 (cfr. fls. 199 do processo administrativo em apenso).

21- Em 11/01/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 195/198 do p.a).

22- Na 2ª avaliação da fracção “AT” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 194.320,00 (cfr. fls. 222/ 224 do p.a).

23- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 225 do p.a).

24- Em 20/12/2005 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “AU” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 164.63000 (cfr. fls. 247 do processo administrativo em apenso).

25- Em 11/01/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 243/246 do p.a).

26- Na 2ª avaliação da fracção “AU” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 158.930,00 (cfr. fls. 270/272 do p.a).

27- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 273 do p.a).

28- Em 20/12/2005 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “AV” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 200.640,00 (cfr. fls. 289 do processo administrativo em apenso).

29- Em 11/01/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 285/288 do p.a).

30- Na 2ª avaliação da fracção “AV” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 199.370,00 (cfr. fls. 312/314 do p.a).

31- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 315 do p.a).

32- Em 07/02/2006 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “AW” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 133.320,00 (cfr. fls. 349 do processo administrativo em apenso).

33- Em 01/03/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 346/348 do p.a).

34- Na 2ª avaliação da fracção “AW” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 164.450,00 (cfr. fls. 360/ 362 do p.a).

35- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 363 do p.a).

36- Em 07/02/2006 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “AZ” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 138.730,00 (cfr. fls. 380 do processo administrativo em apenso).

37- Em 01/03/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 377/379 do p.a).

38- Na 2ª avaliação da fracção “AZ” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 165.660,00 (cfr. fls. 393/395 do p.a).

39- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 396 do p.a).

40- Em 07/02/2006 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “BD” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 138.730,00 (cfr. fls. 416 do processo administrativo em apenso).

41- Em 01/03/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 413/415 do p.a).

42- Na 2ª avaliação da fracção “BD” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 165.660,00 (cfr. fls. 428/430 do p.a).

43- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 431 do p.a).

44- Em 14/12/2005 foi emitida a notificação da avaliação da fracção “BF” do prédio inscrito sob o artigo 5071 de que resultou o valor patrimonial tributário de € 170.090,00 (cfr. fls. 452 do processo administrativo em apenso).

45- Em 11/01/2006 foi apresentado pela impugnante pedido de 2ª avaliação da fracção mencionada no ponto anterior (cfr. fls. 448/451 do p.a).

46- Na 2ª avaliação da fracção “BF” foi fixado o valor patrimonial tributário de € 165.370,00 (cfr. fls. 483/485 do p.a).

47- A ora impugnante foi notificada da 2ª avaliação em 03/11/2006 (cfr. fls. 486 do p.a).

48- As fracções designadas pelas letras “AT”, “AV” e “AU” correspondem ao quinto andar letra A, quinto andar letra B e 6º andar letra A respectivamente (cfr. escritura da constituição da propriedade horizontal - fls. 16).

49- A comissão da 2ª avaliação designada pelo Director de Finanças foi constituída pelo Perito Regional Presidente (João Carlos Deométrio R. Alves Guerra), pelo Perito Regional vogal (António Miguel da Costa Ferreira) e pelo Perito da parte (Américo Martins Novais) (cfr documentos constantes do processo administrativo em apenso).

50- Nos termos de avaliação das fracções encontra-se a seguinte menção “A Comissão deliberou por maioria alterar o valor patrimonial, após a vistoria realizada e de acordo com a ficha de avaliação anexa; o perito da parte discorda do valor pois entende que o facto de a fracção possuir pré-instalação de aquecimento central não significa que o mesmo possua “sistema central de climatização”, mais considera que o valor do CL = 1,5 é excessivo para a zona” (cfr. fls. 48, 80, 124, 171, 221, 269, 311, 359, 392, 427, 482 do p.a).

51- Todas as fichas de avaliação estão assinadas pelo perito da parte (cfr. documentos constantes do processo administrativo em apenso).

52- O prédio encontra-se murado com cerca de 1 metro e nalgumas zonas tem por cima do muro uma vedação de protecção perfazendo cerca de 2 metros (cfr. depoimento da 1ª e 2ª testemunha).

53- O prédio não tem portaria (cfr. depoimento da 1ª testemunha).

54- O espaço por cima das garagens encontra-se relvado (cfr. depoimento da 1ª testemunha).

55- Ao espaço relvado só podem ter acesso os moradores ou quem estes autorizem (cfr. depoimento da 2ª testemunha e 3ª testemunha).

56- O acesso a esse espaço relvado por estranhos só é feito com a autorização dos proprietários, permitindo a sua entrada (cfr. depoimento da 1ª testemunha).

57- As fracções tinham uma pré-instalação de sistema de quente associado a uma caldeira já instalada e pré-instalação de ar condicionado (cfr. depoimento da 1ª e 2ª testemunha).

58- Os proprietários do 6º andar têm acesso a uma cobertura (cfr. depoimento da 2ª testemunha).

59- Quem está nos últimos pisos poderá ver um pouco do rio e da cidade (cfr. depoimento da 2ª testemunha).

3.1. Como acima se referiu, o presente recurso vem interposto do acórdão proferido no TCA Sul, em 17/1/2012 (fls. 327 a 342), que confirmou a sentença em que se julgou improcedente impugnação deduzida contra os actos de fixação de valores patrimoniais tributários (2ª avaliação) relativamente a 11 fracções autónomas de um prédio urbano, tendo o acórdão do TCAS confirmado o entendimento da 1ª instância, no sentido da legalidade dos actos de avaliação impugnados, na parte em que procederam à aplicação de coeficientes, majorativos, relativos à qualidade e conforto (Cq), concretamente, dos coeficientes atinentes à localização em condomínio fechado e à existência de sistema central de climatização.

No requerimento de interposição do recurso (fls. 349/350) a recorrente diz interpô-lo «*nos termos dos artigos 280º, n.ºs. 1 e 2, 281º, e ainda, 284º do C.P.P.T., com base em oposição de acórdãos*».

O Exmo. Relator do acórdão recorrido julgou verificada a invocada oposição de acórdãos, o que nem as partes, nem o MP questionam.

Todavia, sendo certo que sobre a decisão daquele relator não se forma, nesse âmbito, caso julgado, nem este Tribunal de recurso fica impedido ou desobrigado de a apreciar - cfr. art. 685º-C, n.º 5 do CPC – podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso (cfr., por todos, o acórdão deste Tribunal Pleno, de 19/5/2010, proc. n.º 733/09), importa, desde já, apreciar se se verifica a invocada oposição.

Ora, neste âmbito, importa desde já referir que, tendo na impugnação sido invocada a ilegalidade dos actos de avaliação impugnados, por incorrecta aplicação de coeficientes de qualidade e conforto relativos aos elementos majorativos decorrentes, quer da localização dos prédios em condomínio fechado,

quer da existência de sistema central de climatização, o acórdão recorrido também apreciou e decidiu a questão considerando essas duas vertentes e apreciando autonomamente cada uma dessas questões.

E no requerimento de interposição do recurso a recorrente, invocando o erro de julgamento relativamente à legalidade da aplicação daquele coeficiente de qualidade e conforto, procede, igualmente, àquela distinção.

Mas, se relativamente ao elemento majorativo existência de sistema central de climatização, a recorrente alega que o acórdão do TCAS está em oposição com o acórdão do STA (Secção do Contencioso Tributário), proferido em 7/9/2011, no processo n.º 0170/11, já no que respeita ao outro elemento majorativo (localização em condomínio fechado) apenas alega que «*o princípio geral da igualdade e da proporcionalidade se encontra violado*» e citando o Cons. Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV — e não Vol. II, como certamente por lapso a recorrente indica — 6ª edição, 2011, anotação 3 ao art. 280º, pag. 410) invoca que a decisão será recorrível «*com fundamento em violação dos princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade, da imparcialidade e da justiça que hoje devem enformar toda a actividade dos órgãos de poder (art. 266º, n.º 2 da CRP). Embora esta norma vise directamente a actividade administrativa, por paridade de razão, pelo menos, eles deverão ser observados no exercício da actividade judicial. Nestes casos em que as decisões judiciais são irrecorríveis, elas não formam caso julgado (parte final do art. 672º do CPC), pelo que não há obstáculo processual) à sua alteração.*»⁽¹⁾

Ou seja, a aceitar-se que foram alegadas e decididas duas questões de direito autónomas relativamente à legalidade da aplicação do coeficiente de qualidade e conforto⁽²⁾ nenhuma oposição de acórdãos vem invocada, quanto a esta última questão atinente à invocada ilegalidade da aplicação do elemento majorativo decorrente da localização em condomínio fechado.

Aliás, na alegação tendente à demonstração da existência de oposição entre os acórdãos em confronto (fls. 362 a 366) a recorrente também é explícita no sentido da restrição do presente recurso por oposição de acórdãos à questão do coeficiente majorativo atinente à existência de sistema central de climatização, pois que exara (cfr. parágrafo final de tal alegação) que é «*manifesta a oposição de Acórdãos, o que fundamenta nos termos da lei a interposição do presente recurso, quanto à inexistência de sistema central de climatização*».

3.2. Mas também é certo, por outro lado, que nas presentes alegações de recurso (constantes de fls. 381 a 419 e apresentadas ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT) a recorrente, além de invocar (nas Conclusões 2ª e 5ª a 22ª) a falada oposição de acórdãos, também invoca (nas Conclusões 3ª, 4ª e 23ª a 46ª) quanto à matéria do coeficiente majorativo pela localização do prédio em condomínio fechado, que «*urge que a jurisprudência se pronuncie sobre a noção de condomínio fechado ou privado, a qual necessita de uma clarificação de forma a se obter uma melhor aplicação do direito, cabendo assim na previsão do artigo 150º do CPTA.*»

Porém, esta alegação (que corrobora, aliás, a conclusão de que, quanto a este segmento da decisão, não vem invocada qualquer oposição de acórdãos), não pode aqui relevar.

Com efeito, mesmo aceitando-se que o recurso excepcional de revista previsto no art. 150º do CPTA é também aplicável no processo judicial tributário, ele não será cumulável com o recurso por oposição de acórdãos previsto no citado art. 284º do CPPT, desde logo, quer porque aquele não é interposto para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, mas para a própria Secção (com a decisão sobre a admissão de tal recurso a caber à formação referenciada no n.º 5 do dito art. 150º do CPTA, adaptado ao contencioso tributário), quer porque os pressupostos da admissão de um e outro recurso, são diferentes.

Por outro lado, também não é possível considerar a convolação, nesta parte, para recurso por oposição de acórdãos, visto que, quanto a essa matéria, não vem, como se disse, invocado nenhum acórdão fundamento com o qual a decisão esteja em oposição.

Nem, igualmente, cabe, nesta sede, atenta a natureza do recurso de oposição de acórdãos, a apreciação da alegada omissão de pronúncia invocada na Conclusão 48ª das alegações de recurso.

3.3. Assim, é de admitir o presente recurso por oposição de acórdãos, mas apenas quanto à questão da invocada ilegalidade da aplicação aos prédios objecto da avaliação, do coeficiente majorativo de 0,03, por via do elemento de qualidade e conforto referente a sistema central de climatização (tendo o recurso sido, aliás, admitido e sido tramitado nessa base), já que, relativamente ao assim decidido, também agora se constata e se conclui que se encontram efectivamente preenchidos os pressupostos processuais do recurso previsto no art. 284º do CPPT, por oposição de acórdãos: perante o mesmo quadro factual o acórdão recorrido e o acórdão fundamento invocado sufragam soluções de direito antagónicas (cfr. as mencionadas Conclusões 2ª e 5ª a 22ª das alegações de recurso).

Com efeito, no acórdão recorrido decidiu-se que «*determinante para funcionar a majoração derivada da existência de sistema central de climatização é a disponibilidade de componentes técnicos adequados e capazes de fornecerem conteúdos térmicos, em qualidade e quantidade suficientes, para possível apreensão e utilização individualizada, sendo estas últimas dados não essenciais na respectiva verificação, querendo significar-se, incapazes de anularem o efeito prevalecente, derivado da dispo-*

nibilização, para determinado universo de pessoas, de opções de climatização das suas habitações» e que «releva a possibilidade geral e não o uso individualizado efectivo» e no acórdão fundamento decidiu-se que o elemento de qualidade e conforto “sistema central de climatização” referido na Tabela I do artigo 43º do CIMI, a que é aplicável o coeficiente majorativo de 0,03, se refere «aos sistemas centrais de climatização com existência actual, e não meramente potencial e futura, não incluindo a mera pré-instalação de tais sistemas».

4. Nada obstante, portanto, à apreciação de mérito, importa, assim, decidir a questão suscitada: a de saber se o elemento de qualidade e conforto dos prédios urbanos destinados a habitação «sistema central de climatização», previsto na Tabela I do art. 43º do CIMI e a que corresponde um coeficiente majorativo de 0,03, deve ser interpretado no sentido de abranger também a pré-instalação de sistemas centrais de climatização, como julgou o acórdão recorrido, ou apenas os sistemas já instalados, como sustenta a recorrente.

Vejamos.

4.1. No segmento impugnado, o acórdão recorrido adoptou, como se disse, uma interpretação do art. 43º do CIMI no sentido de que, «determinante para funcionar a majoração derivada da existência de sistema central de climatização é a disponibilidade de componentes técnicos adequados e capazes de fornecerem conteúdos térmicos, em qualidade e quantidade suficientes, para possível apreensão e utilização individualizada, sendo estas últimas dados não essenciais na respectiva verificação, querendo significar-se, incapazes de anularem o efeito prevalecente, derivado da disponibilização, para determinado universo de pessoas, de opções de climatização das suas habitações» e que «releva a possibilidade geral e não o uso individualizado efectivo».

Para tanto, o acórdão considera que tendo as fracções avaliadas uma “pré-instalação de sistema de quente associado a uma caldeira já instalada e pré-instalação de ar condicionado”, se encontra preenchido esse elemento de qualidade e conforto. ⁽³⁾

Diz o acórdão:

«A existência, para produção de calor, de uma caldeira própria, consubstancia a objectiva disponibilização, para todas as fracções do prédio, de uma instalação comum ou privativa capaz de irradiar fluidos térmicos a partir de um componente central, com capacidade técnica para climatizar, em função da vontade dos utilizadores individuais, toda a área de cada uma das unidades autónomas integrantes do condomínio. Por outro lado, a incorporação de toda a infraestrutura, designadamente, tubagens próprias, apropriadas, para possível funcionamento de ar condicionado, quente/frio, traduz um índice de complementaridade, capaz de potenciar a prevalente vertente da climatização quente e disponibilizar a alternativa, lógica, comum, de ar frio (...).

A Rte. contrapõe, para excluir a presença de sistema central de climatização, a ausência, nas fracções avaliadas, de difusores para ar quente e de aparelhos de ar condicionado.

Com respeito, a irrelevância do argumentado, para o efeito de se ter por existente um sistema desse tipo, parece-nos óbvia. Sendo certo que o legislador, no quadro regulador das avaliações prediais, incorporado no CIMI, teve, confessadamente, o propósito de dotar o sistema fiscal português “de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, (...)”, fazer depender a afirmação do versado elemento de qualidade e conforto da casuística instalação de terminais difusores de calor e/ou frio implicaria, precisamente, introduzir um dado de pura subjectividade, equivalente ao gosto e às finanças de cada potencial utilizador. Na nossa perspectiva, determinante para funcionar a majoração derivada da existência de sistema central de climatização é a disponibilidade de componentes técnicos adequados e capazes de fornecerem conteúdos térmicos, em qualidade e quantidade suficientes, para possível apreensão e utilização individualizada, sendo estas últimas dados não essenciais na respectiva verificação, querendo significar-se, incapazes de anularem o efeito prevalecente, derivado da disponibilização, para determinado universo de pessoas, de opções de climatização das suas habitações. Em suma, releva a possibilidade geral e não o uso individualizado efectivo.»

4.2. Ora, de acordo com o disposto no art. 43º do CIMI, o coeficiente de qualidade e conforto (Cq) é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 e minorado até 0,5 e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os minorativos que, relativamente aos prédios urbanos destinados a habitação, constam da tabela I desse art. 43º.

E a dita tabela I prevê, como elemento majorativo, a existência de sistema central de climatização.

Como se viu, no entendimento do acórdão recorrido, para legalmente ocorrer a majoração derivada da existência de sistema central de climatização, basta a «disponibilidade de componentes técnicos adequados e capazes de fornecerem conteúdos térmicos, em qualidade e quantidade suficientes, para possível apreensão e utilização individualizada», isto é, «releva a possibilidade geral e não o uso individualizado efectivo».

Entendemos, porém, que não é de sufragar esta interpretação, devendo, ao invés, acolher-se a interpretação adoptada no acórdão fundamento, por corresponder à interpretação correcta daquele normativo.

Na verdade, a interpretação do acórdão recorrido implica interpretação extensiva daquela norma no sentido de que, reportando à Tabela I desse art. 43º do CIMI, a lei, quando se refere ao elemento de qualidade e conforto “sistema central de climatização”, a que manda aplicar o coeficiente majorativo 0,03, pretende abranger também a pré-instalação de tais sistemas.

Ora, por um lado, sendo certo que, como salienta José Maria Fernandes Pires ⁽⁴⁾, a «*enunciação taxativa e a quantificação dos coeficientes de qualidade e conforto são bem demonstrativas da preocupação de rigor verdadeiramente matemático que o legislador usou na construção do sistema de avaliações*», preocupação essa que vai também ao ponto de no n.º 2 do art. 43º do CIMI se definir o conceito de quase todos estes indicadores, também, por outro lado, como se diz no acórdão fundamento, «*não se vê como o “espírito da reforma” do património empreendida em 2003 e o sistema de avaliação da propriedade nela introduzido, pelo facto de pretender assentar totalmente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador (cfr. do preâmbulo do Código do IMI), possa constituir sequer indício de que o legislador, quando se referiu a “sistema central de climatização” queria abranger também a pré-instalação de tais sistemas, pois que a pretendida objectividade dos factores a ponderar, quando muito, pode é aconselhar a interpretação literal do preceito, mais conforme aos cânones da segurança jurídica e da objectividade.*

O facto de um imóvel dispor de pré-instalação de sistema central de climatização ser mais valioso que um outro que não disponha de tal pré-instalação não é, aqui, argumento decisivo, pois que exactamente o mesmo se pode afirmar relativamente a um imóvel que disponha de sistema central de climatização relativamente a um outro que apenas disponha da pré-instalação do sistema.

Aliás, o que torna a habitação mais confortável é a existência do sistema central de climatização apto a funcionar, e não a mera pré-instalação de tal sistema, pois que esta, por si mesma, não permitindo, antes da instalação, a climatização da habitação, em nada contribui para o aumento do conforto desta.

Não há, pois, qualquer razão, para entender que o legislador quando se refere a “sistema central de climatização” quer igualmente abranger a pré-instalação de tais sistemas.

Se assim fosse, não teria, aliás, deixado de o dizer, pois que a interpretação mais idónea da expressão que utilizou restringe a majoração à existência actual, e não meramente potencial e futura, de sistemas centrais de climatização.»

Acolhendo-se este entendimento constante do acórdão fundamento, e retornando ao caso dos autos, não poderia, portanto, o acórdão recorrido, perante a factualidade provada, concluir pela legal aplicação daquela majoração de 0,03 relativa à existência de sistema central de climatização.

E, conseqüentemente, também não pode agora confirmar-se, nesse segmento, a respectiva decisão.

DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em, julgando verificada a invocada oposição de acórdãos, conceder provimento ao presente recurso, revogar, na parte ora recorrida, o acórdão recorrido e julgar procedente, também nessa medida, a impugnação judicial, com a conseqüente anulação dos actos de avaliação na parte em que o valor patrimonial tributário é determinado com recurso àquela majoração de 0,03.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Novembro de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

⁽¹⁾ Note-se, no entanto, que este autor manifesta tal entendimento a propósito das decisões proferidas no uso legal de um poder discricionário ou dependentes da livre decisão do tribunal (cfr. o local citado), não sendo esse, manifestamente, o caso dos autos.

⁽²⁾ O conceito de «questões» deve ser tomado em sentido amplo, abrangendo tudo quanto diga respeito à conclusão ou inconclusão das excepções e da causa de pedir e às controvérsias que as partes sobre elas suscitem (cfr. Anselmo de Castro, Direito Processual Civil Declaratório, Vol. III, p. 142), sendo que na caracterização das questões se deve atentar nos pedidos propriamente ditos e na causa de pedir (exigindo-se quer a coincidência ou identidade entre o pedido e o julgado, quer a «identidade entre a causa de pedir (causa petendi) e a causa de julgar (causa judicandi)» (A. dos Reis, CPC Anotado, Vol. V, anotações ao art. 661º, pp. 53 e ss).

⁽³⁾ Refira-se que apesar de na Conclusão 1ª do presente recurso a recorrente sustentar que «Contrariamente ao referido no douto despacho de admissão do presente recurso, que refere existir uma única caldeira servente a todas as fracções do prédio – facto este que não foi sequer invocado, nem dado por provado – cada fracção autónoma possui a sua própria caldeira, que funciona como um vulgar esquentador, pelo que deverá o douto despacho ser objecto de correcção», não é possível apreciar, nesta sede, esse invocado erro de facto.

⁽⁴⁾ Lições de impostos sobre o património e do selo, Almedina, 2010, p. 88.

Acórdão de 21 de Novembro de 2012.

Assunto:

Fixação do valor patrimonial tributário. Suficiente fundamentação. Coeficiente de localização e zonamento.

Sumário:

- I — Deve considerar-se suficientemente fundamentado o acto de fixação do valor patrimonial tributário quando as fichas e o termo de avaliação contém a individualização do prédio avaliado, a sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, a indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, as operações de quantificação e as normas aplicadas, por tal permitir compreender o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.*
- II — O coeficiente de localização previsto no art.º 42º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se tem em consideração, nomeadamente, as características referidas no n.º 3 desse normativo legal.*
- III — O zonamento (determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município, bem como as percentagens a que se refere o n.º 2 do art.º 45º do CIMI) são, igualmente, aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.*
- IV — Tratando-se de parâmetros legais fixados e previstos na lei (determinados de acordo com os critérios constantes dos n.º 2 e 3 do art.º 45º e n.º 3 do art.º 42º, ambos do CIMI, e fixados anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU (arts. 60º, n.º 1, alínea d) e n.º 3, do CIMI)), a fundamentação exigível para aplicação destes valores apenas se pode circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia respectivos, à especificação dos coeficientes de localização e dos restantes valores referidos e à invocação do quadro legal que lhes é aplicável.*

Processo n.º 747/11-50.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Fazenda Pública e Pedro Manuel Domingues Trindade de Oliveira Maia.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com o acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que, nos presentes autos, concedeu provimento ao recurso jurisdicional da Fazenda Pública, oportunamente interposto da sentença do TT de Leiria, e em consequência, julgou antes improcedente a impugnação judicial deduzida por Pedro Manuel Domingues Trindade de Oliveira Maia, com os sinais dos autos, dele interpôs recurso, por oposição de acórdãos, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal.

Admitido o recurso por despacho de fls. 114 e notificado o Ilustre Recorrente, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 284º n.º 3 do CPPT, foram apresentadas as pertinentes alegações tendentes a demonstrar a necessária oposição de acórdãos já perante o antes e disparmente decidido em acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 10.03.2011, tirado no processo n.º 862/10, já transitado em julgado e que conheceu entretanto publicação conveniente em www.dgsi.pt.

À minguá de qualquer alegação quer do Impugnante, quer da Fazenda Pública, adiante, por despacho do Ex.mo Juiz Conselheiro Relator de fls. 135, foi reconhecida a invocada oposição de acórdãos e notificadas as partes para alegarem, querendo, agora nos termos e prazo indicados pelo art.º 284º n.º 3 do CPPT.

Depois e na sequência desta notificação apenas o Ilustre Recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar agora a bondade da tese sufragada no acórdão invocado como fundamento, pugnando, a final, pela revogação do acórdão recorrido e pela fixação de jurisprudência que dê antes acolhimento a esta tese, formulando, para tanto, as seguintes conclusões:

1) Existe oposição de acórdãos, entre os proferidos nos autos e o do S.T.A. de 10-3-11 no processo n.º 862/10, sendo a matéria de facto semelhante e a de direito a mesma;

2) Esta é relativa à questão de direito da fundamentação a utilizar, nos termos do art. 77º da LGT, no que respeita à avaliação do valor patrimonial tributário de prédio urbano;

3) Tal avaliação, dependendo de vários factores que obtêm expressão numa fórmula, integra um, denominado de coeficiente de localização, o qual por sua vez depende de vários elementos previstos no art. 42º n.º 3 do C.I.M.I., na versão aprovada pelo Dec.-Lei n.º 287/03, de 12/12;

4) Resulta ainda falta de fundamentação a esse respeito, se o que ficou a constar, tal como a esse propósito se refere no acórdão recorrido, está de acordo com a Portaria n.º 984/04, de 4/8, e como o que foi publicitado quanto ao coeficiente de localização no sítio www.gov.pt, bem como ainda com a proposta efectuada pela CNAPU, nos termos do art. 62 do CIMI, mas não afasta a obscuridade existente sobre o que quanto aos referidos elementos foi ponderado;

5) Esta obscuridade existe, sendo a referida proposta da CNAPU meramente interna e sem que doutro modo resulte essa ponderação;

6) Tal acarreta vício que afecta o acto em termos do invalidar, pois, sem mais, resulta inoperante o controlo da legalidade do acto de avaliação — artº 135 do C.P.A..

7) É, pois, de decidir a referida oposição no seguinte sentido: “O acto de avaliação de prédio urbano não pode ser considerado como devidamente fundamentado, sendo anulável, nos termos previstos no artº 77º n.ºs 1 e 2 da L.G.T. e 135º do C.P.A., sem que, quanto ao coeficiente de localização aplicável, conste ponderação efectuada quanto aos vários factores previstos no artº 42º n.º 3 do CIMI, de que o mesmo depende, e de modo a resulte notificado ou fornecido pela A.T. aquele que foi tido por relevante.”

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

Vem reconhecida e não questionada a verificação da necessária oposição de acórdãos.

Tal decisão, porém e como repetida e uniformemente vem afirmando a jurisprudência deste Tribunal Pleno – cfr. por todos o acórdão de 19.05.2010, processo n.º 733/09 -, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior proceda à reapreciação da necessária verificação daqueles pressupostos processuais e porventura considere antes que aquela oposição se não verifica ocorrer e, em consequência, julgue findo o recurso.

Ora, reapreciando como cumpre, importa se consigne que, como, aliás sem controvérsia, se decidiu pelo despacho de fls. 135, se encontram efectivamente preenchidos os pressupostos processuais do recurso previsto no artigo 284º do CPPT, por oposição de acórdãos,

Entre o acórdão ora recorrido e acórdão invocado como fundamento, o acórdão deste Supremo Tribunal e secção de Contencioso Tributário, tirado no processo n.º 862/10, no passado dia 10.03.2011, já transitado e publicado em www.dgsi.pt. (cfr. também informação lavrada a fls.143, verso.).

Com efeito, perante o mesmo quadro legal – art.º 77º n.º 1 da LGT, arts.º 42º e 45º n.º 3 do CIMI e Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto – e sobre situações de facto em tudo idênticas, os cotejados arestos emitiram pronúncias decisórias díspares através de decisões expressas quanto à neles controvertida questão da fundamentação do acto de avaliação do valor patrimonial tributário de prédio urbano.

Na verdade, consignou-se no sindicado acórdão – cfr. fls. 82 e segts. -, além do mais, que os elementos levados às fichas de avaliação a que se refere o probatório (cfr. alínea f)) e que constavam das impugnadas avaliações são bastantes para considerar fundamentados os respectivos actos de avaliação, nos termos exigidos pela Lei – art.º 77º da LGT – uma vez que a fundamentação no caso exigível apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física do prédio no concelho e na freguesia aqui em causa, ao estabelecimento da percentagem do valor da área de implantação aplicável na respectiva localização e à invocação do quadro legal aplicável.

Mais se tendo consignado, já quanto à questão da fundamentação do coeficiente de localização (CL), a argumentação supra, pois que também a fixação dos coeficientes de localização é feita por meio do “zonamento” (prevista no n.º 4 do art.º 42º do CIMI e que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município) de 1,60 e sendo esse o coeficiente que resulta da fórmula e critério legal, os peritos não poderiam senão aplicá-lo, pois estamos perante parâmetros precisos, objectivos e pré-determinados por lei, em função dos diversos elementos nela constantes, designadamente da localização e do destino dos prédios em causa e, por isso, indisponíveis para as partes no processo de avaliação.

Por sua vez, no acórdão invocado como fundamento considerou-se antes que 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.

Mais se tendo igualmente consignado que “a fixação deste coeficiente deve resultar da ponderação de vários factores, indicados no n.º 3 do art.º 42º do, 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.”.

Assim e em consequência, o impugnado acórdão considerou suficientemente fundamentados os respectivos actos de avaliação do imóvel inscrito na matriz urbana de Alcobaça sob o n.º P 2494;

E o acórdão invocado como fundamento considerou, por sua vez, insuficientemente fundamentados os actos de avaliação dos imóveis inscritos na matriz urbana da freguesia da Luz, sob os n.ºs 6025 a 6030, 6099 a 6104, 6179 a 6183, 6242 a 6246 e 6248.

Ocorre pois, bem manifestamente, a invocada, reconhecida e necessária oposição de julgados.

Nada obsta pois ao conhecimento de mérito.

A questão colocada no presente recurso jurisdicional e por oposição de acórdãos, tal como emerge do acervo conclusivo apresentado pelo Ilustre Recorrente, vinha conhecendo, mesmo antes da prolacção do acórdão ora invocado como fundamento, decisões dissonantes por parte da jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal.

No sentido agora acolhido pelo acórdão recorrido são disso claro sinal já os acórdãos proferidos nos processos n.º 239/09, de 01.07.09, 377/10, de 14.07.10; e 510/10, de 06.10.10.

E depois da data da prolacção do acórdão invocado como fundamento, 10 de Março de 2011, a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo e mesmo do Pleno da Secção – cfr. acórdão proferido no processo n.º 307/11, em 02.05.12, com duas declarações de voto, embora, – vem-se estabilizando no sentido acolhido pelo acórdão recorrido.

São disso inequívoca manifestação o sentido decisório dos acórdãos proferidos 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, todos tirados por unanimidade dos seus julgadores.

Podendo assim afirmar-se agora, como já se acentuava no último aresto invocado, “... *que sobre esta questão, repetida em diversos processos impugnatórios de actos de avaliação predial segundo as normas do CIMI, já se firmou jurisprudência consolidada no sentido de que “deve considerar-se suficientemente fundamentado o acto de fixação do valor patrimonial tributário quando as fichas e o termo de avaliação contém a individualização do prédio avaliado, a sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, a indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, as operações de quantificação e as normas aplicadas, por tal permitir compreender o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.”* (sublinhado nosso)

E assim porque, como já se doutrinava no acórdão do Pleno da Secção de 02.05.2012, processo n.º 307/11,

IV — No acto de avaliação para fixação do valor patrimonial tributário de prédio urbano não há qualquer hipótese de escolha ou de eleição subjectiva do zonamento e do coeficiente de localização a aplicar pelos peritos, já que esses elementos resultam da aplicação do CIMI e das Portarias do Ministro das Finanças que aprovaram o zonamento e os coeficientes de localização propostos pela CNAPU, constituindo estas Portarias actos ministeriais de natureza regulamentar que os avaliadores são obrigados a aplicar.

V — A fundamentação do acto de avaliação que a lei exige no artigo 77º da LGT reporta-se à explicitação dos critérios e factores adoptados pelos peritos avaliadores e às operações de apuramento do valor patrimonial tributário que levaram a cabo, e nunca à explicitação das razões que terão conduzido à emissão de um regulamento ministerial com determinado conteúdo.

...
VII — Localizando-se o vício de falta de fundamentação na Portaria aplicada, há que recordar que os actos normativos não têm de facultar aos cidadãos os elementos necessários à percepção da motivação que determinou o conteúdo concreto da norma, nem proporcionar-lhe a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade emissora, bastando-lhe a explicitação expressa da lei que visa regulamentar ou da lei que defina a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão (art.º 112º n.º 7 da CRP), por forma a que os interessados possam controlar a conformação regulamentar som a lei habilitante.

VIII — Os actos regulamentares, praticados no exercício da actividade administrativa genericamente regulada pelos artigos 114º a 119º do CPA, e, no caso concreto, em execução do dever imposto à Administração pelo n.º 1 do artigo 13º do Dec.Lei n.º 287/2003, de 12.11, e dos n.º 1 e 3 do artigo 62º do CIMI, não estão, pois, sujeitos ao dever de fundamentação nos termos definidos pelo artigo 77º da LGT e pelo artigo 124º do CPA. (do respectivo sumário).

E em data posterior, no passado dia 27.06.2012, em acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário no processo n.º146/12, afrontando e decidindo questão em tudo idêntica à suscitada nos presentes autos, decidiu-se talqualmente, como aliás emerge do sumário respectivo que, por bem elucidativo, aqui se deixa reproduzido nos segmentos interessantes:

“... 2.1. O coeficiente de localização previsto no art.º 42º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se tem em consideração, nomeadamente, as características referidas no n.º 3 desse normativo legal.

2.2. O zonamento (determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município, bem como as percentagens a que se refere o n.º 2 do art.º 45º do CIMI) são, igualmente, aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.

2.3. Tratando-se de parâmetros legais fixados e previstos na lei (determinados de acordo com os critérios constantes dos n.º 2 e 3 do art.º 45º e n.º 3 do art.º 42º, ambos do CIMI, e fixados anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU (arts. 60º, n.º 1, alínea d) e n.º 3, do CIMI)), a fundamentação exigível para aplicação destes valores apenas se pode circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia respectivos, à especificação dos coeficientes de localização e dos restantes valores referidos e à invocação do quadro legal que lhes é aplicável....”

Não merece pois qualquer censura o impugnado acórdão que, como vem de demonstrar-se, julgou de harmonia com a apontada jurisprudência.

Face ao exposto e sem necessidade de mais considerandos, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso por oposição de acórdãos, confirmando antes o acórdão recorrido.

Sem custas, por delas estar isento o Ilustre Magistrado Recorrente.

Lisboa, 21 de Novembro de 2012. – *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (relator) – *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Requisitos. Jurisprudência recentemente consolidada.

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 corresponde à posição adoptada, por maioria, em recente acórdão proferido em julgamento ampliado nos termos do artigo 148.º do CPTA, com intervenção de todos os actuais juizes da 2.ª Secção do STA, bem como à posição adoptada em vários acórdãos da Secção sobre a mesma questão.*

Processo n.º 59/12-50.

Recorrente: Carris Golden – Sociedade Unipessoal, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

I. “Carris Golden – Sociedade Unipessoal, Lda”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do Acórdão proferido por este STA em 23.02.2012 (v. fls. 208/225) com fundamento em oposição com o Acórdão proferido por este mesmo STA em 14.12.2011 no Processo n.º 01072/11.

II. Admitido o recurso por despacho de fls. 242, foi a recorrente notificada para efeitos do disposto no art.º 284º, n.º 3 do CPPT, defendendo a oposição entre os citados arestos.

Por sua vez, a Fazenda Pública veio pronunciar-se no sentido da inexistência de tal oposição.

III. Por despacho de 19.04.2012 foi julgada a oposição entre os citados acórdãos (v. fls. 256), tendo sido ordenada a notificação das partes para efeitos do n.º 5 do artº 284º do CPPT.

IV. Nas suas alegações veio a recorrente concluir:

A) No âmbito do processo executivo, o dever de observar a formalidade prevista no artigo 60.º da LGT, isto é, de audição prévia antes da prolação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia não foi cumprido;

B) Os meritíssimos Juizes Conselheiros aplicaram incorretamente o direito à questão de saber se, no caso, ocorreu violação do direito e formalidade prevista no artigo 60.º da LGT - direito de audição prévia antes da decisão final de indeferimento do pedido;

C) O acórdão recorrido (sentença de recurso de 23.02.2012) está em oposição com anterior jurisprudência, nomeadamente, a que decorre do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.12.2011;

D) Apesar da natureza judicial do processo de execução fiscal, a decisão sobre o pedido de isenção da prestação de garantia não constitui um ato jurisdicional;

E) Em conformidade com o decidido no Acórdão fundamento deste recurso “*o processo de execução fiscal tem natureza judicial e embora a AT nele possa praticar atos que não tenham natureza jurisdicional é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos aí praticados por órgão da AT*”;

F) Entre os atos administrativos praticados pela Autoridade Tributária no processo de execução fiscal inclui-se a suspensão da execução após prestação de garantia, bem como, a decisão sobre a dispensa da prestação de garantia, previsto no artigo 52.º da LGT e 169.º do CPPT;

G) Em conformidade com o artigo 120.º do CPA e Acórdão fundamento, a decisão sobre o pedido de isenção da prestação de garantia “*qualifica-se como verdadeiro ato administrativo em matéria tributária e não como mero ato de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projeta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*”;

H) Pois, nos termos desse Acórdão, “*(...) a decisão da AT de suspender ou não o processo de execução fiscal por virtude da prestação (ou dispensa) de garantia implica e determina manifestos reflexos na esfera jurídica da reclamante*”;

I) Nos termos do Acórdão de 02.02.2011, recurso n.º 08/11, citado no acórdão fundamento “*o despacho revogatório objeto da presente reclamação, assim como o revogado, qualificam-se como verdadeiros atos administrativos em matéria tributária e não como mero trâmite, uma vez que não se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projetam externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*”;

J). Apesar da natureza judicial do processo de execução fiscal, dentro dele existem subprocedimentos administrativos, que terão obrigatoriamente de seguir as regras do procedimento administrativo e tributário;

K). O Acórdão recorrido reconhece que, em determinadas circunstâncias, “*abre-se no processo de execução fiscal um verdadeiro procedimento administrativo/tributário, que é apreciado e decidido pela administração tributária nessa própria qualidade (...), produzindo atos materialmente administrativos em matéria tributária*”

L) Esse mesmo Acórdão entende que “*(...) a Administração Tributária atua (...), no exercício da sua função tributária, (...), produzindo atos materialmente administrativos em matéria tributária, inseridos, assim, no âmbito de um procedimento tributário autónomo e funcionalmente diferente do procedimento processual dirigido à cobrança coerciva de determinadas quantias (...)*”;

M). O despacho de indeferimento e o subprocedimento do pedido de isenção da prestação de garantia são um ato ou procedimento materialmente administrativo;

N). Nos termos do artigo 103.º, n.º 2 da LGT “*É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária (...)*”;

O). Dentro do processo executivo existem os citados subprocedimentos administrativos que geram atos materialmente administrativos, e que, por isso, deve ser dado cumprimento à audição prévia prevista no artigo 60º da LGT;

P.) Em conformidade como o Acórdão fundamento “*A decisão da AF de suspender ou não um processo de execução fiscal possui manifestos reflexos na esfera jurídica da ora recorrente (...)*”;

Q). Como o ato administrativo em matéria tributária, o indeferimento do pedido pressupõe o prévio exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º n.º 1, alínea b) da LGT, não podendo sequer aventar-se a hipótese da dispensa do exercício do direito de audição;

R). Nos termos do Acórdão fundamento, “*Em face dessa definição de ato administrativo impunha-se a prévia audição do interessado, de acordo com o estatuído nos arts. 100.º do CPA e 60.º da LGT*”;

S). Nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea b) da LGT, “*A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em*

sentido diverso por qualquer das seguintes formas: (...) b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações recursos ou petições;”;

T). O artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes digam respeito;

U). Tal corresponde a um direito fundamental do cidadão contribuinte, ao ponto de merecer consagração expressa na Constituição da República Portuguesa;

V). Nos termos do artigo 100º do CPA *“concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta”*;

W). Em conformidade com a doutrina de Diogo Leite de Campos *“O CPA veio dar concretização a este direito [da participação] enunciando, no seu art.º 8.º, o princípio da participação, nos termos do qual «os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, (...) que tenham por objeto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respetiva audiência»”*;

X). É necessário permitir a participação dos contribuintes nas decisões que lhes digam respeito, de modo a que possam contribuir para o cabal esclarecimento dos factos e uma decisão mais adequada e justa;

Y). A Autoridade Tributária está sujeita ao princípio da Justiça tributária;

Z). A falta do exercício do direito de audição prévia determina a anulabilidade, por vício de forma, da decisão final;

AA). No caso em apreço, a irregularidade da falta de audiência prévia não pode degradar-se em formalidade não essencial;

BB). Em conformidade com o Acórdão fundamento, *“A falta de notificação para o exercício do direito de audição só poderia degradar-se em formalidade não essencial se caso tivesse sido realizada a audiência prévia a reclamante não tivesse possibilidades de apresentar elementos novos relevantes para a fundamentação da decisão final e sobre as quais não tivesse tido já a oportunidade de pronunciar-se”*;

CC). O tribunal não pode concluir que a reclamante não poderia apresentar novos elementos relevantes para a decisão;

DD). Perante a intenção de indeferimento do pedido formulado, a Autoridade Tributária estava obrigada a notificar a recorrente para o exercício do direito de audição;

EE). Em conformidade com o parecer do Procurador-Geral Adjunto deveria ter sido dada razão à ora recorrente na questão do direito à audiência prévia antes da decisão final de indeferir o pedido de isenção da prestação de garantia;

FF). Nos termos do próprio Acórdão recorrido, a *“apreciação e decisão desse pedido está a cargo da própria Administração Tributária, (...) dando origem a um procedimento tributário específico, sujeito às regras que regem esses procedimentos, designadamente no princípio da audiência prévia (...)*;

GG). Estamos perante um procedimento tributário específico *“enxertado”* no processo executivo, pelo que não se pode duvidar da aplicabilidade das normas que a LGT prevê para o seu procedimento, nomeadamente, a contida no artigo 60.º.

HH) A argumentação da urgência, segundo o qual a audiência prévia impossibilita o cumprimento do prazo de 10 dias para a tomada de decisão, não pode proceder quando é a própria Autoridade Tributária a incumprir constantemente com esse prazo;

II). No caso em apreço, o requerimento apresentado pela ora recorrente ocorreu no dia 27.05.2011 e o despacho que o decidiu apenas foi proferido, em 07.07.2011;

JJ) A decisão demorou mais de 30 dias por culpa exclusiva da Autoridade Tributária;

KK) O artigo 60.º da LGT é claro e não prevê situações de dispensa do dever de audição prévia;

LL) No caso em apreço, não há nenhuma necessidade pública indeclinável e incompatível, relativamente à observância do prazo legalmente previsto, que possa justificar a dispensa da audição prévia, quando é a própria Autoridade Tributária que o incumpre;

MM) Em conformidade com a doutrina de Diogo de Leite Campos *“este caso de dispensa de audiência não foi incluído na L.G.T., pelo que, não havendo nesta matéria um caso omissio, não haverá suporte legal para fazer aplicação no procedimento tributário do preceituado nesta alínea a) do n.º 2 do art.º 103.º do C.P.A.”*;

NN). Estes mesmos autores afirmam categoricamente que *“estes casos de inexistência do direito de audiência não foram incluídos na L.G.T. e não se harmonizam com os valores e interesses que estão em causa no procedimento tributário”*

OO). Tal decorre da necessidade de harmonização da audiência prévia (artigo 60.º da LGT) com o princípio da confidencialidade, previsto no artigo 64.º do mesmo diploma legal;

PP). Apenas seria equacionável tal dispensa de audição prévia se o incumprimento do prazo acarretasse o deferimento tácito do requerimento da ora recorrente;

QQ). No entanto, tal não sucede no procedimento tributário, inexistem motivos que possam sustentar a dispensa da audiência prévia com base no artigo 103.º, n.º 1 do CPA.

RR) A LGT regula a audiência prévia (de forma exaustiva), não estando, por isso, legitimada a utilização da regulamentação do CPA a título subsidiário;

SS) A audiência prévia deveria ter ocorrido, tanto mais que, no caso em apreço, a própria recorrida alega no despacho que o indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia se fundamentou na circunstância de o órgão de execução fiscal ter considerado que tal pedido não se encontrava instruído de todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dita dispensa e por não ter sido apresentada prova da irresponsabilidade do executado pela insuficiência ou inexistência de bens;

TT). Como o principal fundamento foram irregularidades no requerimento, com mais acuidade se mostrava justificada a realização da audiência prévia;

UU). Nos termos do 89º, n.º 1 do CPA é permitido que a administração solicite aos administrados o aperfeiçoamento dos requerimentos ou a junção de informações ou documentos que se mostrassem necessários para a instrução do processo;

VV). Esta instrução deveria ter sido possível realizar em sede de audiência prévia;

WW). A dita sentença proferida pelos Meritíssimos Juizes Conselheiros não aplicou corretamente o Direito, estando em oposição com anterior jurisprudência que sustenta este recurso, pelo que tal decisão deverá ser revogada e proferida outra no sentido da sentença proferida em 1ª instância pelo TAF do Porto e do Acórdão que serve de fundamento.

Pelo exposto,

Deverá ser dado provimento ao presente recurso por oposição de julgados, revogada a dita decisão recorrida, sendo substituída por dita decisão deste Venerando Tribunal que julgue que o tribunal de recurso (2ª Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo) não aplicou corretamente o Direito, relativamente à falta de audiência prévia da ora recorrente (executada no processo de execução fiscal), confirmando a decisão proferida em 1ª instância pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

V. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 302/305, defendendo a existência de oposição de acórdãos e pronunciando-se pela confirmação do acórdão recorrido.

VI. Cumpre decidir.

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

1ª). O Serviço de Finanças do Porto-2 instaurou, em 27.04.2001, o processo de execução fiscal n.º 3182201101029860, contra A....., Ldª, para cobrança de dívida proveniente de Imposto sobre o Valor Acrescentado, não entregue ao Estado, no valor de 42.866.85 € (fls. 1 e 2 dos autos).

2ª). A requerente em 02.06.2011, em requerimento dirigido ao Chefe de Finanças da Porto, pediu a isenção de prestação de garantia (fls. 8 a 11 dos autos);

3ª). Em 21.06.2011, foi elaborada a informação pela Divisão de Gestão da Dívida Executiva, conforme constante de fls. 19/21 dos autos, que aqui se dá por integralmente por reproduzida;

4ª). Por despacho do Chefe de Divisão, de 07.07.2001, a referida informação mereceu concordância, sendo indeferido o pedido, conforme documento que aqui se dão por integralmente reproduzidos (fls. 19/21 dos autos);

5ª). O despacho do Chefe de Finanças, de 07.07.2001, nem a informação que suportou a decisão, não se pronunciou quanto a audiência prévia e não foi realizada a audiência prévia.

6ª). O reclamante foi notificado pelo ofício n. 63008, datado de 2011.07.18, com o RM 6903 2548 5 PT, o qual foi rececionado em 21.07.2001 (fls. 24/25 dos autos);

7ª). A presente reclamação foi interposta em 28.07.2011.

VIII. No acórdão fundamento foi fixada a seguinte matéria de facto:

A). A reclamante apresentou o pedido de reforço de garantia e a isenção da prestação de garantia do remanescente constante de fls. 154 e 155, cujo teor aqui se dá por reproduzido (fls. 153 a 155).

B). Sobre este requerimento foi lançada a informação de fls. 173, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

C). Sobre o referido requerimento foi proferido o despacho de fls. 174, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

D). A decisão constante do despacho de fls. 174 foi proferida sem ter sido exercido o direito de audiência prévia da reclamante (fls. 154 a 177).

IX. Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (v. fls. 256), 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 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.

IX.1. No acórdão recorrido escreveu-se, para além do mais, o seguinte:

“... Aliás, a utilização da expressão “*A administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia...*”, contida no n.º 3 do artigo 52.º da LGT, aponta no sentido de se estar perante um poder discricionário que é atribuído à administração tributária na qualidade de titular do crédito cujo pagamento o executado deve assegurar. Tratar-se-á, pois, de um poder que o sujeito ativo da relação tributária obrigacional ou titular do crédito exercerá em conformidade com o julgamento que realize, no âmbito de competências próprias, sobre a situação económica do executado e o prejuízo que a prestação de garantia lhe poderá causar. E, assim sendo, esse pedido dá origem a um procedimento tributário específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respetiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos artigos 55.º e segs. da Lei Geral Tributária.

Razão por que se impunha, em princípio, observar o princípio da participação contido no artigo 60.º da LGT.

Todavia, segundo o disposto no artigo 170.º do CPPT, o pedido de dispensa de prestação de garantia «*deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária*» (n.º 3) e «*será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação*» (n.º 4), o que revela o caráter urgente deste procedimento, justificado pela necessidade de proteger o interesse do Estado, enquanto titular de créditos tributários, assegurando a sua efetiva cobrança através de garantias suficientes e idóneas que devem ser prestadas pelo executado durante a fase de discussão da legalidade do ato de liquidação, e a necessidade de evitar que através da dedução de pedidos de dispensa de prestação de garantia se facilite ou provoque a inviabilidade dessa cobrança, pela oportunidade concedida ao executado de dissipação de bens no período de tempo que decorra até à prolação da decisão, ficando definitiva ou gravemente comprometida a satisfação da necessidade pública de assegurar a efetiva cobrança de receitas tributárias.

Ora, embora o artigo 60.º da LGT não preveja expressamente situações de dispensa do dever de audição prévia no procedimento tributário para os procedimentos em que há, de forma objetiva e revelada pela lei, urgência na prolação da decisão, cremos que deve apelar-se ao regime contido no Código de Procedimento Administrativo, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «*Quando a decisão seja urgente*», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT.

Com efeito, de acordo com a doutrina (Cfr. Pedro Machete, in “*A Audiência Dos Interessados No Procedimento Administrativo*”, pp. 505 e segs. e Freitas do Amaral, in “*Curso de Direito Administrativo*”, II, p. 323.) e a jurisprudência (Cf., entre outros, os acórdãos da Secção de 20.11.2002, no Rec. n.º 48417, de 25.09.2003, no Rec. n.º 47953, de 29.06.2006, no Rec. n.º 816/05, e os acórdãos do Pleno de 31.03.2004, no Rec. n.º 35338 e de 13.10.2004, no Rec. n.º 1218/02) da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal, a audiência prévia dos interessados, não tendo, embora, natureza jusfundamental, releva como princípio estruturante da lei especial sobre o processamento da atividade administrativa e, bem assim, como direito subjetivo procedimental, tendo natureza excecional

as normas que preveem, em certas situações, o sacrifício desse direito; e, por essa razão, a urgência referida no artigo 103.º do CPA só se justifica nas situações em que o tempo seja determinante do sucesso ou insucesso da decisão a adotar, em termos tais que se possa antever que, sem esse sacrifício, ficará definitiva ou gravemente comprometida a satisfação de uma necessidade pública indeclinável, incompatível com a observância do prazo mínimo legalmente previsto para o exercício do direito do interessado a ser ouvido no procedimento.

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

No caso vertente, o curtíssimo prazo concedido à administração tributária para a decisão do pedido, conjugado com a obrigatoriedade de o executado apresentar imediatamente toda a prova no requerimento onde formula a sua pretensão, denuncia objetivamente o caráter urgente deste procedimento tributário, onde o tempo constitui um elemento determinante na finalidade pública que se visa prosseguir, de obviar ao sumiço de bens que possam garantir o pagamento integral da dívida exequenda, assim se justificando a não observância da formalidade prescrita no artigo 60.º da LGT, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 103.º do CPA, face à aplicação subsidiária das normas do CPA ao procedimento tributário.

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

Nesse requerimento o interessado deve fazer a subsunção dos factos que alega ao direito aplicável, fazer a sua interpretação das normas que são chamadas a justificar a decisão e dar logo o seu contributo para que seja proferida uma decisão correta, tanto no que toca aos pressupostos de facto como aos pressupostos de direito do ato a proferir, pelo que não havendo instrução, mas tão-só a apreciação por parte do órgão decisor dos factos invocados face à prova oferecida e sua subsunção ao direito aplicável, como se de um deferimento ou indeferimento liminar se tratasse, não há que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão, não há que renovar ou duplicar essa audição. É o que resulta, aliás, da regra geral contida no n.º 3 do artigo 60.º da LGT, segundo a qual “*tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado*”, quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um ato final lesivo, seja ele ou não um ato de liquidação.”

E concluiu-se, no citado acórdão, que no caso concreto, não havia lugar ao exercício do direito de audição prévia.

IX.2. Por sua vez, no acórdão fundamento, ficou escrito o seguinte:

“... Como decorre do disposto no art.º 103º da LGT, e tem sido repetidamente afirmado pela jurisprudência deste STA, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, na totalidade, e embora a AT nele possa praticar atos que não tenham natureza jurisdicional é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos aí praticados por órgão da AT.

Entre os atos que podem ser praticados pela AT no processo de execução fiscal inclui-se a suspensão da execução após prestação de garantia, nos casos enunciados nos arts. 52º da LGT e 169º do CPPT, bem como a decisão sobre a dispensa de prestação dessa garantia, nos casos previstos na lei (nºs 3 a 6 do citado art. 52º da LGT e art. 170º do CPPT).

No caso, o ato reclamado substancia-se, precisamente, no indeferimento, por parte do órgão de execução fiscal, de pedido de dispensa de reforço (no montante de 406.950,06 Euros) de garantia, nos termos do art. 170º do CPPT, por esse mesmo órgão ter considerado que o pedido não se encontra instruído com toda a prova documental necessária à apreciação da pretensão do requerente, ou seja, instruído com todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dispensa prevista no n.º 3 do citado art. 170º do CPPT, e por não ser apresentada prova da irresponsabilidade do executado pela situação de insuficiência/inexistência de bens.

Ora, como em situação semelhante se afirmou no ac. deste STA, de 2/2/2011, rec. n.º 08/11, o despacho de indeferimento objeto da presente reclamação qualifica-se como verdadeiro ato administrativo em matéria tributária e não como mero ato de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projeta externamente efeitos jurídicos numa situação individual e concreta — cfr. art. 120º do CPA — sendo que a decisão da AT de suspender ou não o processo de execução fiscal por virtude da prestação (ou da dispensa) de garantia implica e determina manifestos reflexos na esfera jurídica da ora recorrida.

E, assim, em face dessa definição como ato administrativo e tratando-se, como se trata, de um ato administrativo definidor de uma situação jurídica que no caso é desfavorável ao contribuinte, impunha-se a sua prévia audição, de acordo com o estatuído nos arts. 100º do CPA e 60º da LGT. Tanto mais que, no caso, a própria recorrente alega que o indeferimento do pedido de dispensa de reforço da garantia se fundamentou na circunstância de o órgão de execução fiscal ter considerado que o pedido não se encontra instruído com todos os elementos documentais comprovativos da verificação dos pressupostos de que depende a concessão da dita dispensa de prestação do reforço da garantia e por não ter sido apresentada prova da irresponsabilidade do executado pela situação de insuficiência/inexistência de bens.

E nem se diga, como pretende a recorrente, que a tal obsta o facto de o art. 60º da LGT estar inserido no título III da LGT, que trata “*do procedimento tributário*”, bem como o facto de no âmbito do procedimento tributário definido no art. 54º da LGT não estar incluído o processo de execução fiscal, ou seja, que, no caso, não estando em causa o procedimento tributário (mas, antes, o processo judicial) não seria, por isso, aplicável o disposto naquele art. 60º da LGT.

É que, por um lado (e independentemente das alegadas — nas Conclusões I a P — dificuldades de conceptualização da reclamação prevista no art.º 276º do CPPT) os arts. 54º da LGT e 44º do CPPT contemplam uma definição do âmbito do procedimento tributário em termos latos, que compreende «toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários», em ambos se incluindo, aliás, o procedimento de cobrança das obrigações tributárias, na parte em que não tiver natureza judicial (cfr. alínea h) do n.º 1 do art. 54º da LGT e a alínea g) do n.º 1 do art. 44º do CPPT).

E, por outro lado, como se viu, a suspensão da execução após prestação de garantia, nos casos enunciados nos arts. 52º da LGT e 169º do CPPT, bem como a decisão sobre a dispensa de prestação dessa garantia, nos casos previstos na lei (n.ºs 3 a 6 do citado art. 52º da LGT e art. 170º do CPPT), são de qualificar como verdadeiros atos administrativos em matéria tributária e não como mero atos de trâmite; e, assim, como atos administrativos definidores de uma situação jurídica que no caso é desfavorável ao contribuinte, impunha-se a sua prévia audição, de acordo com o estatuído nos arts. 100º do CPA e 60º da LGT”.

E, em face da fundamentação transcrita, decidiu-se que a audição prévia era uma formalidade essencial, pelo que foi confirmada a sentença que julgou procedente reclamação do órgão da execução fiscal que havia suscitado a ilegalidade do despacho de indeferimento sem prévia audição do interessado.

IX.3. Daqui resulta então, que estamos perante matéria de facto muito semelhante e que, aplicando a mesma norma, os dois arestos chegaram a solução jurídica distinta, pelo que está preenchido o primeiro requisito legal acima enunciado para a verificação da oposição de acórdãos.

IX.4. Apreciamos agora o 2º requisito — saber se a decisão impugnada está ou não em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Sobre o alcance da expressão “**jurisprudência mais recentemente consolidada**”, no acórdão do Pleno desta Secção, de 02.05.2012- Processo n.º 0895/2011, de que fomos também relator, escreveu-se o seguinte:

“Sobre a expressão “*jurisprudência recentemente consolidada*”, escreveram Mário Aroso e Carlos Cadilha - Comentário ao CPTA, 3ª edição, pág. 1010: “*Se o acórdão impugnado seguir o entendimento expresso pelo Pleno no âmbito de um julgamento ampliado de revista ou em anterior acórdão uniformizador, não tem, na verdade, justificação submeter a questão de novo à apreciação do Pleno. Face à literalidade do preceito, a possibilidade de não admissão do recurso também existe quando o acórdão impugnado se conforme com a jurisprudência pacífica e uniforme do STA, mesmo quando tirada pelas subsecções ou, pelo menos, com a jurisprudência firme que se tenha consolidado mais recentemente*”.

Por sua vez, no acórdão do STA (Pleno) de 18 de setembro de 2008 (Processo n.º 212/08), escreveu-se o seguinte: “... a diferença entre haver uma jurisprudência «tout court» e uma «jurisprudência consolidada» há de necessariamente advir de um «plus» desta última, que cause ou revele uma estabilidade de julgamento; e esse acréscimo detetar-se-á por um critério quantitativo, significador de uma constância decisória - seja esse critério o do número dos Juizes subscritores da solução, seja o do número das decisões do STA que a acolheram. Assim, a consolidação jurisprudencial transparecerá, ou do facto de a pronúncia respetiva constar de um acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o art.º 17º, n.º 2, do atual ETAF), ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido e obtidas por unanimidade ou por maiorias inquebráveis, exigindo-se um maior número delas se os acórdãos provierem das Subsecções e um seu menor número se forem do Pleno (na formação de nove Juizes, referida no art. 25º, n.º 1, do anterior ETAF)”.

Ora, o acórdão recorrido adoptou, quanto à questão fundamental sobre a qual se verifica oposição de julgados, a posição assumida, por maioria (com dois votos de vencido e duas outras declarações de voto), no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5/2012 (proc. n.º 708/12), publicado na 1.ª série do Diário da República de 22 de Outubro de 2012, proferido em julgamento ampliado, nos termos do artigo 148.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, com intervenção do (actual) plenário da Secção de Contencioso Tributário.

Acresce que, como se colhe das declarações de voto apostas no referido Acórdão e se confirma pela leitura dos recentes Acórdãos deste Supremo Tribunal de 23 de Fevereiro de 2012 (rec. n.º 59/12), de 12 de Abril de 2012 (rec. n.º 247/12), de 9 de Maio de 2012 (rec. n.º 446/12), 23 de Maio de 2012 (rec. n.º 489/12), de 7 de Março, 11 de Julho e de 8 de agosto de 2012 (rec. n.º 185/12, 665/12 e 803/12, respectivamente) e de 12 de Setembro de 2012 (rec. n.º 864/12), a actual divergência existente entre os membros da 2.ª Secção do STA respeita apenas ao fundamento da dispensa de audiência prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, que não à própria dispensa em si mesma, onde a orientação por todos assumida é unânime no sentido da sua inexigibilidade.

Aliás, o próprio Relator do Acórdão apontado como fundamento do recurso (Senhor Conselheiro Casimiro Gonçalves) consignou no Acórdão de 23 de Maio de 2012 (rec. n.º 498/12) que “*revia posição*”, tendo sido, inclusive, o Relator do Acórdão, em julgamento ampliado, n.º 5/2012, já referido.

E assim sendo, temos de concluir que a decisão recorrida seguiu jurisprudência recentemente consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo, pelo que o recurso tem de ser julgado findo (artº 284º, n.º 5 do CPPT).

X – Nestes termos e pelo exposto, julga-se findo o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2012. – *João António Valente Torrão* (relator) – *Dulce Manuel da Conceição Neto* – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* – *Pedro Manuel Dias Delgado* – *Joaquim Casimiro Gonçalves* – *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* – *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* – *José da Ascensão Nunes Lopes* – *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Falta de alegações.

Sumário:

I — No recurso consubstanciado na oposição de acórdãos, não basta alegar no sentido de demonstrar a pretensa oposição de julgados, mas impõe-se também evidenciar, através das alegações a que se refere o n.º 5 do art. 284º do CPPT, as razões de discordância quanto à decisão recorrida, de molde a que o Supremo Tribunal delas possa conhecer.

II — Nesta circunstância, nada tendo sido alegado de meritis, o recurso não pode deixar de improceder.

Processo n.º 436/12-50.

Recorrente: José Manuel Miguel Fernandes.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

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

1. – JOSÉ MANUEL MIGUEL FERNANDES, 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 9 de Novembro de 2011, no processo n.º 04794/11, a fls. 143 a 149, invocando oposição entre ele e o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 1 de Outubro de 2008, no processo n.º 0408/08.

O acórdão recorrido confirmou a sentença proferida pelo TAF de Leiria - ainda que com diferente fundamentação - que julgara improcedente a oposição à execução fiscal instaurada por dívida de coima e acréscimos legais, oposição que teve por fundamento a prescrição da coima aplicada ao executado/ oponente em processo de contra-ordenação fiscal.

Invocando a oposição entre o acórdão proferido pelo TCAS nestes autos e o acórdão proferido pelo STA em 1 de Outubro de 2008, no processo n.º 0408/08, o ora Recorrente apresentou alegações para demonstrar a alegada oposição de julgados, que rematou com as seguintes conclusões:

• No douto acórdão dá-se como matéria assente que em 2003/09/19 ocorreu o trânsito em julgado da sentença que confirmou a decisão que condenou o Recorrente com pesada coima;

- Por mera inércia da Secretaria só foi extraída a certidão de dívida depois de decorridos 5 anos, 6 meses e 17 dias;

- A coima prescreveu, pelo menos, após o decurso de 4 após trânsito da decisão condenatória (DL 433/82, 29º, RGIT 20º,2)

- A inércia da Secretaria não integra nenhum dos tipos legais de suspensão ou de interrupção da prescrição (LQCO, 29º, 30º- RGIT 20º)

- Quando o douto acórdão posto em crise atribui à inércia da Secretaria efeito suspensivo ou interruptivo da prescrição da coima, colide com a jurisprudência pacífica do Venerando STA-CT e dos TCA, com destaque para o acórdão fundamento.

- A oposição de julgados radica no facto de, no plano substantivo, o douto acórdão fundamento ser claro quando sustenta que, uma vez formado o caso julgado, a força obrigatória da sentença não se limita ao processo em que foi proferida, produzindo efeitos também fora dele e tornando-se obrigatória para todas as partes e entidades a quem se dirige.

- Segundo o acórdão fundamento, esta obrigatoriedade da sentença transitada em julgado, dentro do processo e fora dele, caracteriza o caso julgado material, nos termos do artigo 671º, n.º 1, do Código de Processo Civil

- estatuinto o artigo 673º do Código de Processo Civil que a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga, a Secretaria judicial e a BF, sabendo que se consolidara na ordem jurídica tinham a obrigação de emitir a certidão de dívida;

- não o tendo feito negaram o princípio da obrigatoriedade das sentenças judiciais e do seu primado e efeito vinculativo sobre as autoridades administrativas.

- O douto acórdão recorrido erige esta inércia como elemento justificativo da tempestiva inexecução da sentença e da suspensão do prazo de prescrição.

- Ao fazer esta interpretação este acórdão está em oposição aos princípios jurídicos e preceitos em que se baseia o douto acórdão fundamento quando consagram a obrigatoriedade da sentença transitada em julgado, dentro do processo e foro dele que caracterizam «o caso julgado material»

Preceitos violados:

- Os referidos nas conclusões

- CPPT art.204º

Termos em deve ser proferido acórdão que confirme a jurisprudência dos Tribunais Tributários, mormente a referida no acórdão fundamento, com a consequente revogação do douto acórdão recorrido e da coima por prescrição.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, apresentou alegações, a fls. 190 e segs., sobre a questão preliminar da existência de oposição de julgados, para defender, em suma, que não se encontram preenchidos os pressupostos previstos no art.º 284º do CPPT no art.º e 30º, alínea b), do ETAF, devendo ser julgado findo.

1.3. O Exm.º Juiz Desembargador Relator do Tribunal “*a quo*” proferiu despacho a sustentar que se lhe afigurava poder existir a invocada oposição de julgados.

1.4. Notificado o Recorrente para apresentar as alegações previstas no n.º 3 do art.º 282º do CPPT, por expressa remissão do n.º 5 do artigo 284º do mesmo diploma legal, o Recorrente não apresentou alegações sobre o mérito do recurso.

1.5. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado deserto, por não terem sido apresentadas as alegações a que se refere o n.º 5 do art. 284º do CPPT, ou, caso assim se não entenda, que o recurso deve ser julgado findo, por inexistência de oposição de acórdãos, já que não há qualquer similitude entre as situações fácticas apreciadas no acórdão recorrido e no acórdão fundamento.

1.6. Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em Pleno da Secção.

2. O presente recurso tem por base a invocada oposição de julgados entre o acórdão proferido pelo TCAS, em 9 de Novembro de 2011, no processo n.º 04794/11, a fls. 143 a 149, (acórdão recorrido), e o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 1 de Outubro de 2008, no processo n.º 0408/08 (acórdão fundamento).

Porém, como se viu, o Recorrente, apresentando embora alegações que visam sustentar a invocada oposição de julgados, não apresentou alegações sobre o mérito do recurso, como lhe é imposto pelo n.º 5 do art. 284º do CPPT.

Importa, pois, apreciar esta questão, que foi, também, recentemente, objecto de análise no acórdão proferido pelo Pleno desta Secção, em 2 de Maio de 2012, no processo n.º 0314/11, que, de resto, seguiu a jurisprudência contida nos acórdãos também proferidos pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em 3 de Abril de 2005, no processo n.º 0363/04, e em 23 de Fevereiro de 2005, no processo n.º 0365/04.

Ora, como se diz no referido acórdão proferido no processo n.º 0365/04, “No recurso com fundamento em oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do C.P.P.T., prevê-se a produção de alegações pelo Recorrente em dois momentos:

– na sequência do despacho que admite o recurso, deverá ser apresentada «uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida» (n.º 3 daquele art. 284.º);

– depois do despacho do relator que entenda haver oposição deverá ser apresentada pelo recorrente uma outra alegação, nos termos do n.º 3 do art. 282.º (n.º 5 do mesmo art. 284.º).

Não referindo o C.P.P.T. qualquer finalidade a que se destina e o conteúdo que deve ter esta segunda alegação, tem de se fazer apelo ao regime dos recursos de agravo em processo civil, por força do disposto no art. 281.º do daquele Código.

Assim, a alegação a que se reportam aqueles n.º 5 do art. 284.º e n.º 3 do art. 282.º do C.P.P.T. tem em vista a «indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão», como se conclui do n.º 1 do art. 690.º do C.P.C.. Na verdade, «se o artigo exige que a alegação conclua pela indicação resumida dos fundamentos, pressupõe necessariamente que antes da conclusão se expuseram mais desenvolvidamente esses fundamentos» (ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, página 357).

O n.º 1 do art. 690º «teve em vista obrigar o recorrente a submeter expressamente à consideração do tribunal superior as razões da sua discordância para com o julgado, ou melhor, os fundamentos por que o recorrente acha que a decisão deve ser anulada ou alterada, para que o tribunal tome conhecimento delas e as aprecie». (Obra e local citados.)

«Entendeu-se que, exercendo os recursos a função de impugnação as decisões judiciais (art. 677.º) (Actualmente corresponde a este art. 677.º o n.º 1 do art. 676.º do C.P.C.), não fazia sentido que o recorrente não expusesse ao tribunal superior as razões da sua impugnação, a fim de que o tribunal aprecie se tais razões procedem ou não» (Obra citada, página 359).

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

No caso vertente, o Recorrente não apresentou alegação destinada a fazer valer qualquer razão determinante da alteração ou anulação da decisão de que recorre, limitando-se a invocar, na primeira e única alegação que apresentou, a pretensa oposição de julgados.

Todavia, como se escreve ainda no citado acórdão, “(...), esta razão, só por si, não justifica a alteração ou anulação da decisão recorrida, pois pode suceder que a posição correcta seja a assumida no acórdão recorrido.

Assim, tem de concluir-se que, embora o Recorrente tenha formalmente cumprido o ónus de apresentar uma alegação (o que impede que se considere ser caso de considerar o recurso jurisdicional deserto, nos termos do art. 282.º, n.º 4, do C.P.P.T.), não apresentou uma alegação que indique os erros que entende terem sido cometidos na decisão recorrida, o que impede este Supremo Tribunal Administrativo de apreciar a sua correcção.

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

É certo que existe uma diferença, de natureza formal, entre o caso que foi objecto de decisão no citado acórdão e aquele que ora nos ocupa. Porém, essa diferença é inócua no âmbito da jurisprudência patente naquele acórdão e que acolhemos. Com efeito, ali, o Recorrente, cumprira, formalmente, o ónus de alegar, sem, contudo, o observar em substância, como impõe o art. 685º-A, do CPC, pois limitou-se a reproduzir a alegação de sustentação da oposição dos acórdãos, e, no caso presente, o Recorrente nem sequer apresentou alegações na sequência da notificação efectuada nos termos e para os efeitos do art. 284º, n.º 5, do CPPT.

Todavia, como se disse, no recurso consubstanciado na oposição de acórdãos, não basta alegar no sentido de demonstrar a pretensa oposição - como ocorreu nas referidas situações -, mas impõe-se também evidenciar, através das alegações a que se refere o n.º 5 do art. 284º do CPPT, as razões de discordância quanto à decisão recorrida, de molde a que o Supremo Tribunal possa delas conhecer, e, nesta circunstância, nada tendo sido alegado *de meretis*, o recurso não pode deixar de improceder.

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

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2012. — Dulce Manuel da Conceição Neto (relatora) — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira (julgaria deserto o recurso - arts. 284, nº5 e 282, nº3 e 4 do C.P.P.T.) — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — José da Ascensão Nunes Lopes — Lino José Batista Rodrigues Ribeiro — Pedro Manuel Dias Delgado — Maria Fernanda dos Santos Maçãs.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.**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, ou, em todo o caso, se a solução perfilhada no acórdão recorrido estiver em consonância com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, 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 483/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Fernando de Almeida Oliveira.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul que concedeu parcial provimento a um recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a qual, por sua vez, julgara procedente a oposição deduzida por Fernando de Almeida Oliveira contra a execução fiscal inicialmente instaurada contra a sociedade Wenceslau B. Guerra, Lda., para cobrança de dívidas de Contribuição Autárquica e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e que contra aquele reverteu.

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. 192).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT (fls. 201).

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, no âmbito do art. 13º do CPT, verificada a gerência de direito presume-se a gerência de facto, presunção legal tantum juris, possível de ser ilidida por prova em contrário, e que essa prova cabe ao oponente, uma vez que lhe cabe fazer a prova da ausência de culpa pela violação das disposições legais destinadas à protecção dos credores sociais de que resulte a insuficiência do património social para o pagamento do crédito daqueles.

3) Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, como no Acórdão fundamento, que, conjugando a natureza contratual e pessoal da gerência com a inerência da titularidade do cargo à capacidade de exercício, em sede normativa da responsabilidade subsidiária, das expressões legais, deriva claramente a presunção de que quem tem a titularidade do cargo de gerente leva à prática o seu exercício.

4) Para o art. 13º do CPT, o que releva para o afastamento da responsabilidade subsidiária dos gerentes, reversão, é a prova da não culpa na insuficiência do património da sociedade para satisfazer os créditos fiscais, o que pode, ou não, estar ligado ao exercício da gerência de facto.

Termina pedindo que, decidindo-se no sentido de que existe oposição de julgados, o presente recurso seja julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, e se revogue o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

1.5. O recorrido Fernando de Almeida Oliveira apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

1ª. A dívida exequenda reporta-se aos seguintes impostos:

a) CA de 1998

O que o douto Acórdão recorrido declarou prescrito, dando com tal fundamento provimento à oposição do recorrido nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

b) IRC de 1997

Sobre este, o douto Acórdão recorrido decidiu, que estando provado, no ponto K. da matéria assente, que o recorrido não exercia à data a gerência efectiva, e que o recorrido não constava do título executivo, é o mesmo parte ilegítima na execução face à alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT procedendo assim a oposição por ilegitimidade do oponente.

2ª. Ora, como no Acórdão Fundamento do TCAS de 18/6/02 proferido no Proc.º. 6083/01 invocado pela recorrente, não contém decisão contrária aos fundamentos do Acórdão recorrido, no que tanje,

- à prescrição

- e à responsabilidade do recorrido – revertido quando está assente na matéria provada nos autos, que aquele não exercia a gerência efectiva à data do facto tributário;

é evidente que não se verifica a oposição de Acórdãos.

3ª. E estando assente no ponto K. da matéria provada, que o recorrido não exercia a gerência efectiva, sentido não faz que a recorrente invoque a presunção juris tantum, porque foi afastada pelo recorrido pela prova que fez.

4ª. A Jurisprudência que citámos sobre tal matéria é unânime no sentido que defendemos, e não oferece qualquer dúvida.

5ª. Termos em que deve improceder o presente recurso, decidindo-se que não há oposição de Acórdãos, e ainda que o sentido do art. 13º do CPT unicamente contém tão só a presunção juris tantum de que quem tem a qualidade jurídica de gerência não implica a qualidade de exercício da gerência efectiva.

1.6. O MP emite parecer no sentido da inexistência da oposição de julgados, nos termos seguintes, além do mais:

«Entende a recorrente que existe oposição de julgados, uma vez que o acórdão fundamento decidiu que a gerência de direito, nos termos do artigo 13º do CPT, faz presumir legalmente a gerência de facto, incumbindo ao revertido o ónus da prova da não gerência de facto, enquanto que o acórdão recorrido decidiu que a gerência de direito, nos termos do artigo 13º do CPT, não faz presumir legalmente, só por si, a gerência de facto, incumbindo à Fazenda Pública o ónus da prova dessa gerência de facto.

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.)

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 subsumção 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 e em concordância com o recorrido não se verifica oposição de acórdãos, por inexistência de identidade de situações fácticas.

Na verdade, embora seja certo que nos acórdãos recorrido e fundamento se sustentam as posições antagónicas referidas, o certo é que:

No acórdão recorrido a dívida exequenda reporta-se à CA de 1998 e IRC de 1997.

Quanto à CA de 1998 o TCAS declarou a dívida prescrita, dando provimento à oposição, nessa parte, nos termos do estatuído no artigo 204º/1/d) do CPPT.

No que concerne ao IRC de 1997, o TCAS decidiu que (além do mais), estando provado que o recorrido não exerceu a gerência efectiva da devedora originária, como resulta do ponto K do probatório e que não consta do título executivo é parte ilegítima na execução, nos termos do estatuído no artigo 204º/1/b) do CPPT.

No acórdão fundamento estavam em causa o IVA e o IRC de 1995.

O TCAS negou provimento ao recurso, mantendo a decisão de 1ª instância que havia julgado improcedente a oposição, com os seguintes fundamentos:

- O despacho de reversão nunca é notificado nem carece de o ser porque nesse mesmo despacho se ordena citação do revertido;

- No termos do artigo 13º do CPT a gerência de direito faz presumir a gerência de facto da devedora originária e o oponente não logrou provar a não gerência de facto da sociedade;

- De acordo com o artigo 13º do CPT presume-se a culpa do gerente pela insuficiência do património societário, incumbindo ao mesmo o ónus da prova de que não foi por sua culpa que ocorreu essa insuficiência.

Temos assim que enquanto no acórdão recorrido se decide pela não gerência de facto, (pelo menos também) com base no probatório, onde no ponto K se refere que o oponente não exerceu as funções de gerente da sociedade executada até 26 de Março de 1998, no acórdão fundamento decidiu-se pela gerência de facto do oponente, apenas com base na alegada e pretensa presunção legal.

Inexiste, pois, a nosso ver, oposição de acórdãos.

Mas, se assim não se entendesse, então deveria ser negado provimento ao recurso e manter-se o acórdão recorrido.

De facto, como vem sendo jurisprudência reiterada e pacífica deste STA, após a acórdão do Pleno da SCT, de 28/02/2007 ((5) Acórdãos de 28 de Fevereiro de 2007 (PLENO), de 11 de Março de 2009 e de 2 de Março de 2011, proferidos nos recursos números 01132/06, 0709/08, 045/09 e 0944/10, respectivamente, disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt), no regime do CPT referente à responsabilidade subsidiária do gerente pela dívida fiscal da sociedade, a única presunção legal de que a Fazenda Pública beneficia respeita à culpa pela insuficiência do património social.

Inexiste presunção legal que imponha que uma vez provada a gerência de direito se dê como provada a gerência de facto, na ausência de contraprova ou prova do contrário.

Ao contrário da presunção legal a presunção judicial não implica a inversão do ónus da prova.

De facto, competindo à Fazenda Pública o ónus da prova de todos os pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente deve ser valorada contra aquela a falta de prova sobre a gerência de facto

Termos em que deve ser julgar-se por não verificada a oposição de acórdãos e, conseqüentemente, julgar-se findo o recurso, ou, se assim se não entender, deve ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se o acórdão recorrido na ordem jurídica.»

1.7. Da questão suscitada pelo Ministério Público foram notificadas as partes que nada vieram dizer.

1.8. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido julgaram-se provados os factos seguintes, tendo o especificado na alínea L) sido aditado pelo acórdão recorrido, ao abrigo do disposto no artigo 712º, nº1, alínea a), do CPC (certamente por lapso vem indicado no acórdão o art. 714º):

A. No dia 18/04/1990 foi objecto de registo a constituição da sociedade por quotas “Wenceslau B. Guerra (Sucessores), Lda”, matriculada sob o n.º 11400 na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa – 3ª secção (fls. 17/30).

B. Por inscrição datada de 14/12/1992, foi averbada a aquisição pelo oponente de uma quota no valor de Esc. 7.500.000\$00 e a sua nomeação como gerente da sociedade, juntamente com Armando dos Santos Cancela (fls. 17/30).

C. Por inscrição datada de 06/05/1998, foi averbada a cessação de funções de gerente por parte do oponente, por renúncia do dia 26/03/1998 (fls. 17/30).

D. No dia 30/12/2002, foi instaurada a execução fiscal n.º 3433200201067290 contra “Wenceslau B. Guerra (Sucessores), Lda.” (doravante executada), por dívida de IRC do ano de 1997, liquidado em 12/04/2002, no valor de € 305.275,03 (fls. 295 do processo de execução fiscal apenso).

E. Nesta execução foi expedida citação da executada no dia 13/03/2003 (fls. 297 do PEF apenso).

F. No dia 16/12/2002, foi instaurada a execução fiscal n.º 3433200201548298 contra “Wenceslau B. Guerra (Sucessores), Lda.” (doravante executada), por dívida de CA dos anos de 1998 e 1999, inscrita para cobrança em 2001, no valor de € 5.120,29 (fls. 280/294 do processo de execução fiscal apenso).

G. Nesta execução foi expedida citação da executada no dia 23/06/2003 (fls. 288 do PEF apenso).

H. No dia 02/11/2004, as execuções referidas nos pontos D e F foram apensadas ao processo de execução fiscal n.º 3433200201050214 (fls. 301 do PEF apenso).

I. No dia 20/03/2007, foi elaborado na execução fiscal o despacho que consta de fls. 251/252 do PEF apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, determinando a reversão da execução contra o oponente quanto às dívidas de IRC de 1997 e CA de 1998, no valor de € 309.859,04 (fls. 251/252 do PEF apenso).

J. O oponente recebeu a citação no dia 25/05/2007 (fls. 253/254 do PEF apenso).

K. Até à cessação indicada no ponto C, o oponente não desempenhou funções de gestão da sociedade executada.

L. Destinada a caucionar a suspensão do processo de execução fiscal referido em H. foi, pelo oponente Fernando de Almeida Oliveira, prestada a garantia bancária constante da cópia de fls. 52 cujo

conteúdo aqui se dá por reproduzido, encontrando-se suspensa a execução fiscal desde 22.6.2007 (cfr. informação de fls. 51).

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 22/11/2011 (fls. 166/175), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido na mesma Secção do TCAS, em 18/6/2002, no proc. n.º 6083/01.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 28/2/2012 (fls. 201) o Exmo. relator julgou verificada a oposição, por entender que existe a apontada contradição entre ambos os arestos, no tocante à mesma questão fundamental de direito, dado que enquanto no acórdão fundamento se considera que a gerência de direito faz presumir o exercício da gerência de facto, cabendo ao oponente a prova do não exercício de facto da gerência, já no acórdão recorrido se considera que a gerência de direito não faz presumir, só por si, a gerência de facto, sendo que compete à Fazenda Pública a prova do requisito da gerência de facto.

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⁾ - 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), importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

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

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

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

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

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

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

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

– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

– de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;

– de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, que, segundo a recorrente, consiste em saber se, no âmbito do art. 13º do CPT, verificada a gerência de direito, se presume a gerência de facto, presunção legal tantum juris, possível de ser ilidida por prova em contrário, cabendo essa prova ao oponente, uma vez que lhe cabe fazer a prova da ausência de culpa pela violação das disposições legais destinadas à protecção dos credores sociais de que resulte a insuficiência do património social para o pagamento do crédito daqueles.

Vejamos, pois.

4.1. Tendo sido interposto, pela Fazenda Pública, recurso da sentença da 1ª instância que julgou prescritas as dívidas exequendas (contribuição autárquica dos anos de 1998 e 1999 e IRC do ano de 1997), o acórdão recorrido confirmou o julgado na parte relativa à prescrição da dívida referente à contribuição autárquica e revogou aquela decisão, na parte relativa à prescrição da dívida referente a IRC.

E em seguida, relativamente a esta dívida de IRC, conhecendo, em substituição, das demais questões suscitadas na oposição e cujo conhecimento a sentença recorrida julgara prejudicado, o acórdão recorrido veio a julgar procedente a oposição com fundamento, em síntese, no seguinte:

«*Subsistindo, pois, a dívida de IRC do ano de 1997, importa apurar se o ora recorrido é responsável subsidiário pela mesma, sendo que invocou que nunca exerceu de facto a gerência e que renunciou à gerência da sociedade em 6.2.98.*

(...)

Sendo a dívida de 1997, a norma atributiva de responsabilidade subsidiária é a do art. 13 do CPT, donde resulta que cabe sempre ao administrador ou gerente a prova da inexistência de culpa e que o mecanismo da responsabilidade subsidiária dos gerentes só opera perante a verificação da gerência de facto, ou seja, do exercício real e efectivo do cargo.

A questão passa, pois, por se determinar, se o ora recorrido exerceu funções de gerência efectiva no período a que se refere a dívida.

Não sendo controvertida, no período a que se refere a dívida, a gerência de direito por parte do ora recorrido, não se pode, só por si, presumir a gerência de facto dessa gerência de direito, sendo que compete à Fazenda Pública a prova deste requisito (gerência de facto) para se poder responsabilizar o ora recorrido pela dívida em causa, entendimento este que vem sendo seguido na maioria da jurisprudência a partir do Acórdão do STA de 28/02/2007, do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, no recurso n.º 01132/06 (...) (cfr., neste sentido, entre outros, os Ac. do STA de 10.12.2008 no recurso 0861/08 e o de 11.3.2009 no proc. 709/08) (...)

Ora, na situação em apreço, da matéria vertida na alínea K. se retira que o oponente, ora recorrido, não desempenhou funções de gestão da sociedade executada.

Aliás, a recorrente, além disso, não alegou nem provou a prática de qualquer acto de gestão por parte do ora recorrido no período em que foi gerente de direito na mesma, sendo que se bastou com a alegação na contestação de que da gerência de direito se presumia a gerência de facto. Só resulta, assim, do probatório, que o ora recorrido foi gerente de direito na sociedade executada no período a que se refere a dívida. Do vertido no probatório não se pode, pois, concluir pela gerência de facto ou efectiva, por parte do ora recorrido, no período a que se refere a dívida, sendo que só se provou a gerência de direito e desta não se presume, só por si, a gerência de facto, antes competindo à Fazenda Pública a prova deste requisito (gerência de facto) para se poder responsabilizar o oponente pela dívida em questão.

Se ele exerceu essas funções, isso não consta dos autos sendo que era à Fazenda Pública que competia essa alegação e prova como já se referiu supra. Não tendo a Fazenda Pública feito prova de actos de gerência por parte do ora recorrido e não se podendo inferir isso do conjunto da prova, temos que concluir que não se verifica um pressuposto da responsabilidade do ora recorrido por tais dívidas e que é o da gerência de facto.

Não constando do título executivo e não sendo responsável subsidiário pela dívida é o mesmo parte ilegítima na execução face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 204 do CPPT.

Procede, pois, a oposição por ilegitimidade do oponente relativamente a tal dívida de IRC de 1997.»

Ou seja, o acórdão recorrido decidiu, no que aqui releva, que, estando provado que o recorrido não exerceu a gerência efectiva da devedora originária, como resulta do ponto K do probatório e não constando ele do título executivo, é o mesmo parte ilegítima na execução, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento (proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCAS, em 18/6/2002, no proc. n.º 6083/01), negou-se provimento ao respectivo recurso e mantendo-se a decisão de 1ª instância que havia julgado improcedente a oposição, com os seguintes fundamentos, além do mais:

— De acordo com o disposto no art. 252º do Código das Sociedades Comerciais, a eleição ou designação de uma pessoa como gerente e a correlativa aceitação originam um contrato entre a sociedade e o gerente, evidenciado para com a sociedade e terceiros pela titularidade da posição contratual decorrente do contrato de gerência na pessoa do designado ou eleito, isto é, pela relação de pertinência do direito subjectivo (poder legalmente conferido à gerência em função dos interesses sociais juridicamente relevantes) ao sujeito investido.

— Considerada a capacidade de exercício de direitos como “(..) a idoneidade não só para exercer direitos ou cumprir obrigações como também para os adquirir ou as assumir, e para fazer tudo isto pessoalmente, por acto próprio e exclusivo da pessoa visada, sem haver lugar à intervenção de um representante legal (designado por outro modo que não pelo próprio representado) ou ser necessário o consentimento de outra pessoa (também não designada por aquela)...” torna-se evidente que a aceitação da titularidade da gerência implica, em juízo de normalidade, a aptidão para produzir efeitos de direito por mera actuação pessoal, quanto mais não seja porque a lei, art. 252º n.º 1 do CSC, reflecte aquilo que é do conhecimento comum: que os gerentes devem ser pessoas singulares dotadas de capacidade

jurídica plena, isto é, capazes de entender e querer, até porque, para além dos termos gerais de direito, “(..) a relação contratual estabelecida entre a sociedade e o gerente tem, quanto a este, carácter altamente pessoal (...)”, sendo este o fundamento jurídico da presunção legal de que quem é gerente exerce, realiza e conclui actos jurídicos próprios a essa titularidade, o mesmo é dizer, próprios ao exercício da gerência, enquanto sujeito do órgão executivo e representativo duma dada sociedade comercial.

— Conjugando a natureza contratual e pessoal da gerência com a inerência da titularidade do cargo à capacidade de exercício, é de concluir que, em sede normativa da responsabilidade subsidiária, das expressões legais “período da sua gerência” e “período de exercício do seu cargo” dos arts. 16º do CPCI, 13º n.º 1 do CPT e 24º n.º 1 a) e b) da LGT deriva claramente a presunção de que quem tem a titularidade do cargo de gerente leva à prática o seu exercício. Ou seja, verificada a gerência de direito, presume-se a gerência de facto, presunção legal *tantum juris*, passível de ser ilidida por prova em contrário.

— E para quem sustente que estamos perante uma presunção judicial, então, nos termos do art. 346º C. Civil, “(..) à prova produzida pela parte sobre quem recai o ónus probatório (o Oponente) pode a parte contrária (a Fazenda Pública) opor contraprova a respeito dos mesmos factos, destinada a torná-los duvidosos; se o conseguir, é a questão decidida contra a parte onerada com a prova (...)”.

— De acordo com o art. 13º do CPT presume-se a culpa do gerente pela insuficiência do património societário, incumbindo ao mesmo o ónus da prova de que não foi por sua culpa que ocorreu essa insuficiência.

4.3. Ora, do exposto, parece claro que, como se salienta no Parecer do MP e nas contra-alegações do recorrido, existe uma relevante diferença entre as situações factuais subjacentes aos acórdãos em confronto.

Com efeito, a solução jurídica aceite no acórdão recorrido assenta, em primeira linha, num contexto factual específico, que o próprio acórdão faz reflectir na factualidade constante da alínea K) do respectivo Probatório que fora fixado na sentença: ou seja [independentemente, do sentido conclusivo da matéria de facto constante dessa alínea K) do Probatório] o que o acórdão acaba por considerar é que, na situação aí em causa, «*da matéria vertida na alínea K. se retira que o oponente, ora recorrido, não desempenhou funções de gestão da sociedade executada*», daí concluindo pela ilegitimidade do oponente e pela conseqüente procedência da oposição.

E apesar de, em seguida, também considerar que a recorrente, «*não alegou nem provou a prática de qualquer acto de gestão por parte do ora recorrido no período em que foi gerente de direito na mesma, sendo que se bastou com a alegação na contestação de que da gerência de direito se presumia a gerência de facto*» e que «*... só se provou a gerência de direito e desta não se presume, só por si, a gerência de facto, antes competindo à Fazenda Pública a prova deste requisito (gerência de facto) para se poder responsabilizar o oponente pela dívida em questão*», esta segunda linha de fundamentação acaba por constituir um reforço argumentativo a acrescer àquela primeira conclusão que o acórdão retirou da matéria constante da dita alínea K) do Probatório, tanto que se afirma que «*Só resulta, assim, do probatório, que o ora recorrido foi gerente de direito na sociedade executada no período a que se refere a dívida. Do vertido no probatório não se pode, pois, concluir pela gerência de facto ou efectiva, por parte do ora recorrido, no período a que se refere a dívida*» (sublinhados nossos).

Assim, os arestos em confronto decidiram a mesma questão de forma distinta, não por força de divergência de entendimentos jurídicos, mas, antes, por força de diferentes quadros factuais que julgaram provados. Ou seja, independentemente de quaisquer outras vicissitudes, resulta da análise do julgamento feito no acórdão recorrido e no acórdão fundamento que não existe entre eles divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao presente recurso por oposição de acórdãos.

E porque, por um lado, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos (não bastando 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 - e, porque, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, embora esta deva ser entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais, é de concluir que, no caso presente e no contexto factual e jurídico acima referenciado, a diversidade de soluções a que o Tribunal chegou nos dois casos em confronto não determina qualquer oposição de julgados, na medida em que não se verificam nem a alegada identidade substancial das situações fácticas em confronto nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

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

5. Acresce, de todo o modo, que mesmo que se entendesse que ocorre a apontada oposição de acórdãos, o presente recurso também não poderia prosseguir, pois que sempre faleceria o segundo requisito de que depende a admissibilidade do recurso por oposição de julgados: é que o acórdão recorrido está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Com efeito, este Supremo Tribunal tem entendido – cfr., o recente acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 19/9/2012, proferido no rec. 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 n.º 2 do art. 17º 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 aludida questão de saber se, no âmbito do art. 13º do CPT, verificada a gerência de direito, se presume a gerência de facto, presunção legal tantum juris, possível de ser ilidida por prova em contrário, cabendo essa prova ao oponente, a posição assumida, por unanimidade, no Acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 28/2/2007, no proc. n.º 01132/06 (referido, aliás, no acórdão recorrido) e reafirmada, igualmente por unanimidade, quer nos acs. da Secção do contencioso Tributário deste STA, de 10/12/2008, rec. n.º 861/08 e de 11/3/2009, rec. n.º 709/08, quer no recente acórdão do Pleno da mesma secção, de 21/11/2012, no proc. n.º 474/12, este com intervenção do (actual) plenário da Secção de Contencioso Tributário.

Na verdade, aí se afirmou o seguinte:

«Quando, em casos como os tratados pelos arestos aqui em apreciação, a Fazenda Pública pretende efectivar a responsabilidade subsidiária do gerente, exigindo o cumprimento coercivo da obrigação na execução fiscal inicialmente instaurada contra a originária devedora, deve, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova, provar os factos que legitimam tal exigência.

Mas, no regime do artigo 13º do CPT, porque beneficia da presunção legal de que o gerente agiu culposamente, não tem que provar essa culpa. Ainda assim, nada a dispensa de provar os demais factos, designadamente, que o revertido geriu a sociedade principal devedora. Deste modo, provada que seja a gerência de direito, continua a caber-lhe provar que à designação correspondeu o efectivo exercício da função, posto que a lei se não basta, para responsabilizar o gerente, com a mera designação, desacompanhada de qualquer concretização.

Este efectivo exercício pode o juiz inferi-lo do conjunto da prova, usando as regras da experiência, fazendo juízos de probabilidade, etc. Mas não pode retirá-lo, mecanicamente, do facto de o revertido ter sido designado gerente, na falta de presunção legal.

A regra do artigo 346º do Código Civil, segundo a qual «à prova que for produzida pela parte sobre quem recai o ónus probatório pode a parte contrária opor contraprova a respeito dos mesmos factos, destinada a torná-los duvidosos», sendo então «a questão decidida contra a parte onerada com a prova», não tem o significado que parece atribuir-lhe o acórdão recorrido. Aplicada ao caso, tem este alcance: se a Fazenda Pública produzir prova sobre a gerência e o revertido lograr provar factos que suscitem dúvida sobre o facto, este deve dar-se por não provado. Mas a regra não se aplica se a Fazenda não produzir qualquer prova».

Inexiste, pois, no artigo 13º do CPT qualquer presunção legal no sentido de que a gerência de facto se infira da gerência de direito, pelo que a Administração tributária, para efectivar a responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores, tem de provar que a designação para o cargo foi acompanhada do efectivo exercício da função, pois que a lei se não basta, para responsabilizar o gerente, com a mera designação, desacompanhada de qualquer concretização.»

E neste contexto, também por este motivo sempre o recurso teria que 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 pela recorrente.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2012. — Joaquim Casimiro Gonçalves (relator) — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — José da Ascensão Lopes — Lino José Batista Rodrigues Ribeiro — Pedro Manuel Dias Delgado — Maria Fernanda dos Santos Maçãs — Dulce Manuel da Conceição Neto — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — João António Valente Torrão.

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

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos.

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 — Não se verifica o I.º requisito se no acórdão recorrido se apreciou a questão de o título executivo ter sido extraído antes de a decisão que aplicou a coima ter transitado em julgado, tendo-se concluído negativamente com fundamento no prazo legal previsto para o recurso, e no acórdão fundamento se apreciou expressamente a questão do prazo para o recurso, tendo-se concluído que o mesmo era de 20 dias após a notificação da decisão, mas sendo a notificação de duvidosa compreensão, se julgou tempestivo o recurso interposto no prazo referido na notificação.*

Processo n.º 519/11-50.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Protessegurança-Protecção e Segurança de Imóveis e Bens, S.A. e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

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

I. O M^ºP^º veio recorrer do acórdão proferido por este Supremo Tribunal em 21.09.2011, que consta de fls. 247 e segs., por oposição com o acórdão proferido por este mesmo Tribunal em 10.02.2010 no Processo n.º 0993/09, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1^a) Existe oposição de acórdãos quanto à melhor interpretação do prazo para recorrer, o qual se encontra previsto no artº 80º do RGIT, no caso de na notificação efetuada pela administração tributária constar que o mesmo só se inicia após o termo do prazo de 15 dias para se proceder ao pagamento voluntário da coima, o que não foi admitido;

2^a) Com efeito, o proferido nos autos encontra-se em contradição com o decidido no acórdão do STA, proferido a 10.02.2010, proferido no recurso n.º 993/09, da 2^a Secção, o qual transitou em julgado, decidindo-se semelhantemente que tal prazo é de 20 dias, mas só se inicia após o termo do referido prazo de 15 dias;

3^a) Com efeito, os factos em apreciação são idênticos em ambos os acórdãos, consubstanciando os mesmos decisões de direito contraditórias, sendo ainda que tal se relaciona com o direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva, conforme previsto no artº 32º, n.º 10 da CRP.

Nestes termos, deve o presente recurso ser admitido, mandando-se notificar, após, para que se produzam alegações, e remeter o processo ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário para que sobre o mesmo seja proferido acórdão, nos termos dos artºs 284º e 286º do CPPT e 27º, n.º 1 alínea b) do ETAF.

II. Proferido despacho reconhecendo a oposição de acórdãos (fls. 278) o recorrente apresentou alegações ao abrigo do artº 284º, n.º 5 do CPPT, nas quais concluiu:

1^a) O quadro normativo relativo à redução de coimas que consta do RGIT é incongruente;

2^a) Em face do dito quadro legal, e tendo a AT procedido num único ato às notificações previstas para tais efeitos nos artºs 79º, n.º 2 e 78º, n.ºs 1 e 2 do RGIT, é de dirimir o conflito, julgando oportuno o recurso da decisão da contraordenação interposto no prazo de 20 dias previsto também no artº 80º do RGIT, acrescido de 15 dias, conforme indicação que também foi efetuada;

3^a) Tal impõe-se também em obediência aos princípios da confiança e da boa fé consagrados nos artºs 2º e 266º, n.º 2 da CRP e de que são afloramentos os artºs 37º, n.º 4 do CPPT e os 266º, n.º 1 e 266º-A do CPC.

III. Os recorridos não apresentaram contra-alegações.

IV. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

A) No acórdão recorrido:

a) Pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 4 foi autuada a execução fiscal n.º 3964200801039504 contra a oponente por dívidas relativas a coimas fiscais, no montante global de 105.959,74 euros.

b) A execução fiscal indicada em a) assentou nas certidões de dívida juntas a fls. 95 a 115 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

c) Posteriormente, o Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 4 anulou 20 dessas certidões de dívida, no valor global de 84.070,58 euros – cfr. fls. 121 a 140 e informação de fls. 142 dos autos.

d) Por ofício datado de 5/8/2008, o referido Serviço de Finanças informou a oponente de que o PEF indicado na alínea a) iria prosseguir apenas pelo montante de € 22.117,27, por dívidas de coimas e custas relativas aos seguintes processos de contraordenação, extintos por emissão de certidão de dívida antes da entrada neste serviço dos recursos judiciais das decisões de fixação das coimas:

“3964200706084591, certidão de dívida n.º 5002974, no valor de € 3.198,53;

3964200706090567, certidão de dívida n.º 5003352, no valor de € 2.511,59;

3964200706084648, certidão de dívida n.º 5002978, no valor de € 7.115,95;

3964200706084621, certidão de dívida n.º 5002976, no valor de € 83,75;

3964200706084575, certidão de dívida n.º 5002972, no valor de € 3.106,06;

3964200706084559, certidão de dívida n.º 5002970, no valor de € 5.873,28” – cfr. fls. 51 dos autos.

e) Em 1/4/2008, a oponente foi notificada das decisões de aplicação de coima proferidas no âmbito dos processos de contraordenação referidos na alínea anterior e que estão subjacentes à execução a que se reporta a presente oposição – cfr. fls. 52/64 dos autos.

f) Em 8/5/2008, a oponente apresentou recurso judicial contra cada uma das decisões de aplicação de coima proferidas no âmbito daqueles processos de contraordenação, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do art.º 80.º do RGIT – cfr. fls. 65/81 dos autos.

g) A oponente foi citada para a execução em 20/5/2008 – cfr. fls. 116/117 dos autos.

h) A presente oposição foi apresentada em 20/6/2008 – cfr. fls. 2 dos autos.

B) No acórdão fundamento:

No acórdão fundamento não se encontra fixado probatório em sentido formal, mas dele resulta que foi interposto recurso da decisão administrativa de aplicação da coima, da qual o recorrente foi notificado em **21/04/09**, em **26/05/09**. O prazo de 20 dias previsto no artigo 80.º, n.º 1 do RGIT expirara em **20/05/09**.

V. 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.

V.1. No acórdão recorrido escreveu-se, para além do mais, o seguinte:

“Veio a ora recorrida opor-se à execução fiscal contra si instaurada invocando, como fundamento da mesma, a inexigibilidade da dívida, porquanto as decisões de aplicação de coimas subjacentes à mesma decorrentes dos processos de contraordenação identificados nos autos não constituíam decisões definitivas, uma vez que das mesmas interpusera recurso judicial.

Não há dúvida que a inexigibilidade da dívida constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea i) do CPPT.

Como estabelece a alínea b) do n.º 1 do artigo 162.º do CPPT, podem servir de base à execução fiscal, entre outros títulos executivos, as certidões de decisões exequíveis proferidas em processo de aplicação de coimas.

Ora, as decisões exequíveis a que tal normativo se reporta são as proferidas por tribunais tributários ou pelas autoridades administrativas que se tornem definitivas, quer por trânsito em julgado, quer por não interposição de recurso judicial (v. artigos 79.º, n.º 2 do RGIT e 88.º e 89.º do RGCO, e Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, vol. II, p. 95).

No caso em apreço, sustenta a oponente ter interposto recurso judicial das decisões de aplicação das coimas que subjazem à dívida exequenda e disso nos dá conta o probatório (v. alínea f) do mesmo).

A questão que a recorrente invoca é que a emissão das respetivas certidões de dívida ocorreu antes da apresentação dos referidos recursos judiciais, os quais foram deduzidos para além do prazo de que a oponente dispunha para o fazer, nos termos do n.º 1 do artigo 80.º do RGIT, pelo que a dívida se tornara já exigível.

E, de facto, como resulta do probatório, tendo a oponente sido notificada em 1/4/2008 das decisões de aplicação das coimas proferidas no âmbito dos processos de contraordenação que estão subjacentes à execução a que se reportava a oposição, é manifesto que os recursos judiciais apresentados em 8/5/2008 foram interpostos para além do prazo de 20 dias estipulado no citado n.º 1 do artigo 80.º do RGIT, contado daquela notificação. Não colhendo aqui o argumento de que tal prazo se deve contar findo o de 15 dias para requerer o pagamento voluntário uma vez que o texto do normativo é inequívoco (cfr. neste sentido o acórdão do STA de 1/6/2011, proferido no recurso n.º 312/11).

Pelo que, assim sendo, com a legal extração das certidões de dívida nos respetivos processos de contraordenação, a dívida se tornou exigível, sendo, em consequência, instaurada a correspondente execução fiscal.

Não se verifica, por isso, a invocada inexigibilidade da dívida exequenda”.

V.2.No acórdão fundamento, por sua vez, ficou escrito o seguinte:

“A questão que importa dirimir prende-se em saber se o prazo atendível para a interposição do recurso judicial da decisão de aplicação da coima é o que se encontra estabelecida na lei, ou seja o prazo de 20 dias a contar da notificação nos termos do artigo 80.º, n.º 1 do RGIT, ou antes aquele que foi comunicado ao recorrente na notificação que lhe foi feita.

Com efeito, essa notificação não permite dúvidas que o recorrente foi informado de que teria um prazo de 20 dias subsequentes a um outro de 15 dias para interpor o recurso judicial, como se pode alcançar da seguinte transcrição parcial da notificação:

“(…)1- Fica notificado, de acordo com o previsto no n.º 2 do artº 79º do Regime Geral das Infrações Tributárias, para no prazo de 20 (vinte) dias subsequentes ao prazo referido no ponto 2, efetuar o pagamento da coima(..)

(..) 2 - Fica ainda notificado, da possibilidade de efetuar o pagamento voluntário da coima no prazo de 15 dias a contar da presente notificação(..)

(..) 3- Mais fica notificado de que dentro do prazo referido no ponto 1 poderá, querendo, recorrer judicialmente, conforme dispõe o artigo 80.º do citado Regime Geral das Infrações Tributárias, vigorando o Princípio da Proibição da Reformatio in Pejus” (vide fls. 18).

Neste contexto, para mais sabendo-se, como se sabe, que o recurso judicial não carece de ser subscrito por advogado, a dissonância que se verifica entre o prazo legalmente previsto e aquele do qual o recorrente foi informado na notificação que lhe foi feita não pode ser superada em termos que lhe sejam desfavoráveis, o título executivo ter sido extraído antes de a decisão que aplicou a coima ter transitado em julgado. artigo 32.º, n.º 10 da CRP).

Como assim, tendo o recorrente sido notificado a 21/4/09, o prazo a atender de 35 dias (20+15 dias) que lhe foi concedido para interpor recurso apenas veio a terminar a 11/06/09, daí resultando que o recurso interposto a 26/05/09 não seja extemporâneo, ao invés do que se entendeu no despacho sob recurso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se, em consequência, o despacho recorrido, devendo os autos baixar ao TAF de Penafiel para conhecimento do recurso judicial, se a tal nada mais obstar.

V.3. Em face do que ficou escrito, desde logo parece que não estamos perante oposição de acórdãos nos termos acima definidos.

Com efeito, no acórdão recorrido estava em causa a questão jurídica da exigibilidade da dívida exequenda, por, alegadamente, o título executivo ter sido extraído antes de a decisão que aplicou a coima ter transitado em julgado.

E nele se diz que sendo o prazo para interpor recurso da decisão de aplicação de coima o de 20 dias previsto no art. 80º do RGIT, que já se encontrava ultrapassado quando foi extraído o título, a dívida era exigível.

E acrescentou-se apenas que não colhia o argumento de que tal prazo se deve contar findo o de 15 dias para requer o pagamento voluntário uma vez que o texto normativo é inequívoco quanto ao prazo.

Daqui resulta então que nem sequer foi examinada a notificação enviada ao arguido, a qual nem sequer consta do probatório.

Assim não houve pronúncia expressa sobre eventual erro de notificação, nem foi considerada a possibilidade de conceder ao recorrente o prazo mencionado na notificação.

Já no acórdão fundamento foi expressamente apreciada a questão de saber se o prazo atendível para a interposição do recurso judicial da decisão de aplicação da coima é o que se encontra estabelecida na lei, ou seja o prazo de 20 dias a contar da notificação nos termos do artigo 80.º, n.º 1 do RGIT, ou antes aquele que foi comunicado ao recorrente na notificação que lhe foi feita e que é do seguinte teor:

“(…)1- Fica notificado, de acordo com o previsto no n.º 2 do artº 79º do Regime Geral das Infrações Tributárias, para no prazo de 20 (vinte) dias subsequentes ao prazo referido no ponto 2, efetuar o pagamento da coima(..)

(...) 2 - Fica ainda notificado, da possibilidade de efetuar o pagamento voluntário da coima no prazo de 15 dias a contar da presente notificação(..)

(..) 3- Mais fica notificado de que dentro do prazo referido no ponto 1 poderá, querendo, recorrer judicialmente, conforme dispõe o artigo 80.º do citado Regime Geral das Infrações Tributárias, vigorando o Princípio da Proibição da Reformatio in Pejus” (vide fls. 18).

E foi decidido que, não obstante o prazo para o recurso ser de 20 dias contados da notificação da decisão, era tempestivo o recurso apresentado no prazo concedido pela notificação, uma vez que a dissonância que se verifica entre o prazo legalmente previsto e aquele do qual o recorrente foi informado na notificação que lhe foi feita não pode ser superada em termos que lhe sejam desfavoráveis.

Pelo que ficou dito, não ocorre a invocada oposição de acórdãos, pelo que o recurso tem de ser julgado findo (artº 284º, n.º 5 do CPPT)

VIII. Nestes termos e pelo exposto julga-se findo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 12 de dezembro de 2012. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Maria Fernanda dos Santos Macãs* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Suspensão e interrupção do prazo de prescrição. Prestação de garantia.

Sumário:

No âmbito da vigência do art. 34º do CPT, o prazo de prescrição das dívidas tributárias não se suspendia em consequência da mera suspensão do processo de execução devida a prestação de garantia.

Processo n.º 828/11-50.

Recorrente: José Hilário Saleiro Figueiredo.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

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

RELATÓRIO

1.1. José Hilário Saleiro Figueiredo, com os demais sinais dos autos, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgara improcedente a oposição à execução fiscal originariamente instaurada contra a sociedade Pastelaria Delícia das Galinheiras. Lda., para cobrança de dívidas de IRC, IVA e coimas, e posteriormente revertida contra o recorrente), invocando existência de oposição de acórdãos entre o recorrido e o acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do STA, em 3/11/2010, no proc. n.º 0460/10.

1.2. Admitido o recurso, 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. 509).

A recorrida, por sua vez, contra-alegou procurando demonstrar a inexistência de oposição de julgados (fls. 518).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT (fls. 526).

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

31º - Se a determinação da lei aplicável, em caso de sucessão de leis que estabelecem distintos prazos de prescrição resulta da ponderação do regime constante do artigo 297º, n.º 1 do CC;

32º - Se, por sua vez, tanto os efeitos suspensivos como os interruptivos do prazo de prescrição são regulados pela lei vigente na data em que se verificam, em ordem ao consignado no artigo 12º, n.º 1 do CC;

33º - Então, aplicando-se no caso dos autos, o CPT e não prevendo este Diploma Legal, nem tão-pouco a LGT, até à entrada em vigor da LEI n.º 53/2006, qualquer causa de suspensão relativa à prestação de garantia para efeitos de suspensão da execução.

34º - Tal determina que não se pode atribuir, como o fez o Tribunal Central Administrativo Sul, qualquer valorização – entenda-se como causa suspensiva – à prestação da garantia.

35º - Tal como se referiu nas Alegações Demonstrativas de Oposição de Julgados, respeitando a dívida em recurso, ao IVA do ano de 1995, na importância de € 18.182,31 e regendo-se a prescrição desta dívida pelo disposto no artigo 34º, n.º 1, do Código de Processo Tributário (CPT) e não pelo disposto no n.º 3 do art. 49º da LGT, deverá ser reconhecida, na totalidade, a sua prescrição.

Com efeito,

36º - Respeitando, como efectivamente respeita, a dívida exequenda em discussão ao IVA do ano de 1995 e,

37º - Dispondo o art. 34º, n.º 1 daquele diploma legal que a obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, contado, no caso, desde 1/7/91, data da entrada em vigor do CPT (cfr. art. 297º do CC),

38º - E não havendo causa alguma interruptiva ou suspensiva da prescrição, esse prazo completar-se-ia, em relação à dívida, em 1/7/01.

39º - De concluir que a dívida do IVA do ano de 1995, na importância de €18.182,31, está efectivamente prescrita.

Termina pedindo a procedência do recurso, a consequente revogação do acórdão recorrido, e que seja proferida nova decisão de mérito, consentânea com o enquadramento de direito constante no acórdão fundamento Recurso n.º 0460/10, com data de 3/11/2010, logo, decisão que revogue o acórdão recorrido por erro nos pressupostos de direito, e nessa medida, declarando-se a prescrição do IVA na importância de €18.182,31, do ano de 1995.

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

1) Tendo o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento aplicado parcialmente regimes distintos, relativamente às causas de interrupção da prescrição, não há soluções opostas quanto à questão fundamental de direito equacionada pelo recorrente no presente recurso, de saber se a prestação de garantia, na redacção inicial do n.º 3 do artigo 49º da LGT é causa de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária;

2) Ainda que se admitisse existência de oposição, a decisão recorrida deveria ser mantida porque insusceptível de censura.

3) Referindo-se o processo a IVA de 1995, o prazo de prescrição iniciou-se em 01.01.1996 e completava-se, em circunstâncias normais, em 02.01.2006;

4) Resulta da matéria assente que o processo executivo foi instaurado em 05/06/1996.

5) Com a instauração do processo de execução fiscal interrompeu-se a prescrição tendo sido inutilizado todo o tempo já decorrido. Interrompido o prazo de prescrição, começou a correr novo prazo de prescrição a partir daí, nos termos do n.º 1 do 326º do Código Civil.

6) E, como se afirma no duto acórdão recorrido, “a instauração da execução fiscal em 05-06-2006, teve por efeito alargar tal prazo por mais um ano, por efeito da interrupção que acarretava, pelo que no caso e na melhor das hipóteses, tal prazo de 10 anos nunca se completaria antes de 31-12-2006”;

7) Uma vez que o efeito interruptivo em relação à devedora originária ocorreu na vigência do Código de Processo Tributário (e não no domínio da Lei Geral Tributária), tal efeito interruptivo produziu-se não só quanto à devedora originária, mas também em relação ao responsável subsidiário, ora recorrente.

8) Em 10-03-2004 o ora recorrente foi citado. Ora, com a citação do ora oponente interrompeu-se a prescrição tendo sido inutilizado todo o tempo já decorrido (cfr. artigo 49º, n.º 1, da LGT, na redacção da Lei 100/99, de 26/06).

9) Assim, interrompido o prazo de prescrição, começou a correr novo prazo de prescrição a partir daí, nos termos do n.º 1 do 326º do Código Civil.

10) Na verdade, só após o início da vigência da Lei 53-A/2006, de 29/12, que deu nova redacção ao n.º 3 do artigo 49º da LGT, a interrupção do prazo de prescrição opera uma única vez. (cfr. por todos o Acórdão do STA, de 19-01-2011, proferido no Processo n.º 629/09).

11) O prazo de prescrição veio a ficar suspenso porque o revertido ofereceu, em Agosto de 2005, garantia de parte de um bem imóvel, a qual foi aceite e a execução fiscal suspensa em virtude da mesma, por despacho de 18-10-2006, do Chefe de Finanças.

12) À data da suspensão do processo executivo ainda não tinha ocorrido paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo.

13) A prestação e garantia aliada à pendência da oposição, suspendendo a execução até à decisão do pleito determina também a suspensão do prazo de prescrição – cfr. n.º 4 do artigo 49º da LGT e 169º n.º 1 do CPPT.

14) Com efeito, a Lei n.º 53-A/2006, de 29-12, alterou o artigo 49º da LGT, revogando o seu n.º 2, alterou a redacção do seu n.º 3 e aditou o actual n.º 4.

15) Essa revogação aplica-se a todos os prazos em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano e paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo – cfr. artigo 91º da Lei 53-A/2006, de 29/12.

16) Ora no caso *sub judice* e da análise da tramitação do processo em causa verifica-se que à data da revogação do n.º 2 do artigo 49º da LGT não decorreu período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo.

17) Pelo que não se verifica a invocada prescrição.

18) A *ratio* das normas jurídicas aplicáveis será a de que, estando a execução parada por ter sido suspensa nos termos da lei, designadamente por ter sido utilizado um dos meios processuais que conduzem, existindo garantia ou penhora, à suspensão da execução, a obrigação não deve ser declarada prescrita.

19) No caso, *sub judice*, em que foi instaurada execução mas esta se encontra parada, à espera de resolução do processo de oposição, não deve o tribunal decidir a extinção do presente processo por prescrição.

20) A obrigação tributária de IVA do ano de 1995 não se encontra, neste momento, prescrita.

21) Não merece, pois, qualquer censura o acórdão recorrido quando afirma que o prazo e prescrição se não chegou a completar quer no domínio do CPT, quer no da LGT.

Termina pedindo que o presente recurso não seja admitido por não se verificar verdadeira situação de oposição de acórdãos; ou, a ser aceite, que seja julgado improcedente.

1.6. O MP emite parecer no sentido da inexistência da oposição de julgados, nos termos seguintes:

«FUNDAMENTAÇÃO

1. Pressupostos para o conhecimento do recurso

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

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

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

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (acórdãos STA Pleno secção de Contencioso Tributário 19.06.96 processo n.º 19532; 18.05.2005 processo n.º 276/05).

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5ª edição 2007 Volume II p. 809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87156).

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

II. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

Questão fundamental de direito (enunciada sob forma tópica): suspensão do processo de execução fiscal decorrente da prestação de garantia associada à dedução de oposição como causa de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária na vigência do art. 49º n.º 3 LGT (redacção originária).

Os acórdãos em confronto pronunciaram-se nos seguintes termos:

- *Acórdão recorrido*

Na vigência do art. 49º n.º 3 LGT (redacção originária) a suspensão do processo de execução fiscal decorrente da prestação de garantia constitui causa de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária, a qual se prolonga até à decisão final a proferir na execução (acórdão fls. 493 vº; art. 49º n.º 3 LGT).

- *Acórdão fundamento*

Na vigência do art. 49º n.º 3 LGT (redacção originária) a suspensão do processo de execução fiscal, em virtude da prestação de garantia associada à dedução de oposição, não constitui causa de suspensão do prazo de prescrição.

No contexto indicado é manifesto que o acórdão recorrido não emitiu pronúncia explícita sobre a relevância da *dedução de oposição* como causa de suspensão do prazo de prescrição (quando associada à constituição de garantia legal, à prestação de garantia idónea ou a penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido), na vigência do art. 49º n.º 3 LGT (redacção originária), antes da entrada em vigor da actual redacção do art. 49º n.º 4 LGT conferida pela Lei n.º 53-A/2006, 29 Dezembro.

Assim sendo não se verifica antagonismo de soluções jurídicas sobre a questão jurídica fundamental, tal como enunciada pelo recorrente.

2. A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls. 526) não impede que o pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 5ª edição 2007 Volume II p. 814).

CONCLUSÃO

O recurso deve ser julgado findo».

1.7. Notificado às partes os teor do douto Parecer do MP, veio o recorrente alegar, em síntese, que se verifica a invocada oposição de acórdãos, dado que:

- para o acórdão recorrido, a garantia prestada nos autos executivos é causa de suspensão da prescrição da dívida neles exigida e a oposição deduzida era causa de suspensão da prescrição, ao contrário do que foi julgado no acórdão fundamento;

- sendo que o CPT, diploma ao abrigo do qual a prescrição deve ser analisada, não prevê nenhuma causa de suspensão do prazo da prescrição e a LGT que estava em vigor à data da prestação da garantia (11/04/01) só admitia em caso de reclamação, impugnação ou recurso ou, ainda, “por motivo de paragem do processo de execução em virtude de prestações legalmente autorizadas”, que não em virtude de prestação de garantia – art. 49º, n.º 3, na redacção inicial,

- ou seja, no acórdão fundamento abordam-se as causas da prescrição da obrigação tributária e afirma-se que o prazo prescricional não se suspende em consequência da suspensão do processo de execução devido a prestação de garantia, ao passo que no acórdão recorrido se sustenta que a suspensão da prescrição da obrigação tributária, certificada no processo executivo em causa, tinha ocorrido por virtude da prestação da garantia nos autos executivos em 11/04/05.

- Daí que, em situações iguais, são diferentes as decisões, uma vez que no acórdão recorrido não se reconhece a prescrição e, no caso do acórdão fundamento, em situação igual, foi reconhecida a prescrição.

1.8. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

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

1 - A sociedade executada originária, “Pastelaria Delícia das Galinheiras, L.da.”, com o n.i.p.c. 502489049, estava matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, 4ª Secção, sob o n.º 00242/910125, tendo como objecto social a indústria e comércio de pastelaria e confeitaria (cfr. cópia de certidão junta a fls. 113 a 115 dos autos);

2 - Em 25/1/1991, o oponente, José Hilário Saleiro Figueiredo, foi nomeado gerente da sociedade executada originária, juntamente com os outros sócios da mesma empresa, José de Jesus Pereira Raimundo, Alfredo António Fernandes e Luís Dias Teixeira, obrigando-se a mesma empresa através da assinatura do gerente José de Jesus Pereira Raimundo ou das assinaturas de dois outros gerentes (cfr. cópia de certidão junta a fls. 113 a 115 dos autos);

3 - Em 25/1/1996, ocorreu o decesso do sócio e gerente da sociedade executada originária José de Jesus Pereira Raimundo (cfr. documento junto a fls. 416 dos presentes autos);

4 - Em 20/3/1996, foi celebrado contrato promessa de cessão de quotas no qual, além do mais, o opoente figura como promitente cedente e promete ceder a sua quota na empresa executada originária, mais se autorizando a tomada de posse e exploração do estabelecimento/fábrica da sociedade por parte dos promitentes cessionários e desde o pretérito dia 1/1/1996, tudo conforme cópia junta a fls. 22 a 31 dos presentes autos a qual se dá aqui por integralmente reproduzida (cfr. documento junto a fls. 75 dos presentes autos);

5 - Em 28/1/1997, realizou-se a escritura de cessão de quotas e alteração do pacto social da sociedade executada originária, no qual, além do mais, o opoente renunciou às funções de gerência da mesma empresa (cfr. cópia de certidão junta a fls. 113 a 115 dos autos; documento junto a fls. 32 a 40 dos presentes autos);

6 - Em 31/5/1996, o opoente, enquanto legal representante da sociedade executada originária, assina a declaração de rendimentos m/22, de I.R.C. do ano de 1995, entregue junto do 11º Serviço de Finanças de Lisboa (cfr. documento junto a fls. 43 a 46 dos presentes autos);

7 - O opoente exerceu funções de direcção da sociedade executada originária, estando à frente da parte do escritório da empresa, enquanto foi vivo o sócio José de Jesus Pereira Raimundo (cfr. depoimento das testemunhas arroladas pelo opoente o qual se encontra gravado em cd áudio que faz parte integrante dos presentes autos; factualidade admitida pelo opoente na p.i.);

8 - Após a morte de José de Jesus Pereira Raimundo foi o opoente que assumiu o controlo da sociedade executada originária, nomeadamente sendo ele que contactava com os fornecedores da empresa, situação que se verificou até à tomada de posse e exploração do estabelecimento/fábrica da sociedade identificada no n.º 4 supra (cfr. depoimento das testemunhas arroladas pelo opoente o qual se encontra gravado em cd áudio que faz parte integrante dos presentes autos);

9 - Em 9/5/1996, a A. Fiscal emitiu a certidão de relaxe tendo por objecto dívida de I.R.C., relativa ao ano de 1994, no montante global de € 4.130,90, na mesma surgindo como sujeito passivo executado a sociedade “Pastelaria Delícia das Galinheiras, L.da.” e cujo prazo de pagamento voluntário teve o seu termo final em 8/11/1995 (cfr. documento junto a fls. 80 dos presentes autos; informação exarada a fls. 78 e 79 dos presentes autos);

10 - A liquidação identificada no n.º 9 foi notificada ao sujeito passivo através de carta registada (cfr. documento junto a fls. 150 dos autos);

11 - Em 10/5/1997, a A. Fiscal emitiu a certidão de relaxe tendo por objecto dívida de I.R.C., relativa ao ano de 1995, no montante global de € 15.877, 19, na mesma surgindo como sujeito passivo executado a sociedade “Pastelaria Delícia das Galinheiras, L.da.” e cujo prazo de pagamento voluntário teve o seu termo final em 13/1/1997 (cfr. documento junto a fls. 102 dos presentes autos; informação exarada a fls. 78 e 79 dos presentes autos);

12 - A liquidação identificada no n.º 11 foi notificada ao sujeito passivo através de carta registada (cfr. documento junto a fls. 150 dos autos);

13 - A A. Fiscal emitiu certidões de relaxe relativas a I.V.A. e juros compensatórios, dos anos de 1995 e 1996 e 1997, nas quais surge como sujeito passivo a sociedade “Pastelaria Delícia das Galinheiras, L.da.”, tudo no montante de € 30.855,94 e cifrando-se as dívidas referentes ao ano de 1995 na quantia de € 18.182,31 (cfr. documentos juntos a fls. 82 a 88, 91 a 101 e 103 a 110 dos presentes autos; informação exarada a fls. 78 e 79 dos presentes autos);

14 - As liquidações mencionadas no n.º 13 foram notificadas ao sujeito passivo através de carta registada com a.r., excepção feita às que foram efectuadas pela Fazenda Pública nos termos do art. 26º, n.º 5, do C.I.V.A., as quais resultaram da entrega pelo sujeito passivo da declaração periódica não acompanhada do respectivo meio de pagamento (cfr. certidão junta a fls. 178 a 183 dos autos; documentos juntos a fls. 188 a 195 dos autos);

15 - Em 29/9/1998, a A. Fiscal emitiu certidões de relaxe tendo por objecto coimas fiscais e custas, no montante total de € 950,70, aplicadas nos processos de contra-ordenação n.ºs. 96/6002064 e 96/6001947, nos quais surge como arguida a sociedade “Pastelaria Delícia das Galinheiras, L.da.”, sendo relativas a factualidade constante de autos de notícia datados de 25/2/1996 e violadora do regime constante do art. 26º, do C.I.V.A. (cfr. informação exarada a fls. 78 e 79 dos presentes autos; documentos juntos a fls. 111, 112 e 196 a 202 dos autos);

16 - As decisões de aplicação de coima que originaram as certidões de relaxe a que alude o n.º 15, foram notificadas à sociedade arguida em 10/9/1997 (cfr. documentos juntos a fls. 111, 112 e 196 a 202 dos autos);

17 - Em 6/5/1996 (data que se encontra errada, certamente por erro de simpatia, já que a data correcta é a de 5/6/1996, e que se rectifica) foi instaurado no 11º Serviço de Finanças de Lisboa o processo de execução fiscal n.º 3344-96/100782.3 e apensos, tendo por objecto, além do mais, a cobrança coerciva das dívidas identificadas nos n.ºs. 9 a 16 supra (cfr. certidão junta a fls. 178 a 183 dos autos; informação exarada a fls. 78 e 79 dos presentes autos);

18 - Em 10/2/2004, foi lavrado despacho fundamentador da reversão da execução identificada no n.º 17, além do mais, contra o oponente, enquanto responsável subsidiário e devido a insuficiência de bens da sociedade executada originária, tudo ao abrigo dos arts. 153º, n.º 2, alínea b), do C.P.P. Tributário e 23º e 24º, da L.G. Tributária, mais se ordenando a notificação do oponente com vista ao exercício do direito de audição prévia, a qual ocorreu através de carta registada em 12/2/2004 (cfr. documentos juntos a fls. 118, 119, 121 e 122 dos presentes autos; informação exarada a fls. 78 e 79 dos presentes autos);

19 - Em 25/2/2004, o oponente apresentou junto do 11º Serviço de Finanças de Lisboa o requerimento cuja cópia se encontra a fls. 123 a 128 dos presentes autos e através do qual exerceu o direito de audição prévia à reversão da execução (cfr. informação exarada a fls. 78 e 79 dos presentes autos);

20 - Em 2/3/2004, a A. Fiscal proferiu despacho de reversão da execução fiscal identificada no n.º 17 contra o responsável subsidiário e ora oponente, José Hilário Saleiro Figueiredo, pela quantia total de € 50.187,41, despacho esse no qual se analisa o requerimento de audição prévia identificado no n.º 19 (cfr. documento junto a fls.120 dos presentes autos; informação exarada a fls. 78 e 79 dos presentes autos);

21 - Em 10/3/2004, o oponente foi citado para a execução fiscal identificada no n.º 17 (cfr. documentos juntos a fls. 134 e 135 dos presentes autos; informação exarada a fls. 78 e 79 dos presentes autos);

22 - No dia 12/4/2004, deu entrada no 11º Serviço de Finanças de Lisboa a oposição apresentada por José Hilário Saleiro Figueiredo, a qual originou os presentes autos (cfr. carimbo de entrada apostado a fls. 5 dos autos).

23 - O ora recorrente e outros revertidos, vieram pelo requerimento de fls. 188 e segs. dos autos de execução fiscal, requerer a prestação de garantia com vista a obter a suspensão dessa mesma execução, o que lhes veio a ser deferido pelo despacho de 18/10/2006, do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças 11, de Lisboa – cfr. doc. de fls. 216 da mesma execução.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul, em 15/2/2011 (fls. 490/494), invocando o recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do STA, em 3/11/2010, no proc. n.º 0460/10.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 1/6/2011 (fls. 526) o Exmo. relator julgou verificada a oposição, por entender que existe a apontada oposição entre ambos os arestos, no tocante à mesma questão fundamental de direito: saber se a prestação de garantia e a conseqüente suspensão da execução fiscal tem por efeito suspender a contagem do decurso do prazo prescricional.

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⁾ - 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), importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

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

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

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

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

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

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

- de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

- de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

- de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;

- de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, que, segundo o recorrente, consiste em saber se no âmbito do art. 34º do CPT e para efeitos de prescrição, a prestação de garantia releva como causa de suspensão da execução.

Vejamos, pois.

4.1. O recorrente sustenta que, aplicando-se, no caso, o regime decorrente do CPT e não prevendo este, nem tão-pouco a LGT, até à entrada em vigor da Lei n.º 53/2006, qualquer causa de suspensão relativa à prestação de garantia para efeitos de suspensão da execução, então não se pode atribuir, como o fez o acórdão recorrido, qualquer valoração como causa suspensiva à prestação da garantia prestada para suspender o processo de execução até à decisão da oposição.

Sendo que nesta parte a decisão está em oposição com o acórdão fundamento, no qual se decidiu que o prazo prescricional não se suspende em consequência da suspensão do próprio processo de execução devido a prestação de garantia, dado que o CPT não prevê nenhuma causa de suspensão do prazo de prescrição e a LGT só a previa, então, em caso de reclamação, impugnação ou recurso ou, ainda, “por motivo de paragem do processo de execução em virtude de prestações legalmente autorizadas”, que não em virtude de prestação de garantia (só com a alteração introduzida no n.º 3 do art. 49º da LGT, pela Lei n.º 53-A/06 de 29/12, que entrou em vigor em 1/1/07, é que foi conferido efeito suspensivo do prazo de prescrição à dedução de oposição, ainda que condicionando esse efeito ao requisito de a oposição ter provocado a suspensão legal da cobrança da dívida - o que pressupõe a prestação de garantia ou a efectivação da penhora de bens).

4.2. Por sua vez, o MP entende que não se verifica a invocada oposição de acórdãos, uma vez que o acórdão recorrido não emitiu pronúncia explícita sobre a relevância da dedução de oposição como causa de suspensão do prazo de prescrição (quando associada à constituição de garantia legal, à prestação de garantia idónea ou a penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido), na vigência do art. 49º n.º 3 LGT (redacção originária), antes da entrada em vigor da actual redacção do art. 49º n.º 4 LGT conferida pela citada Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.

4.3. Já a recorrida Fazenda Pública, sustenta que não se verifica a oposição de acórdãos, dado que os arestos aplicaram parcialmente regimes distintos relativamente às causas de interrupção da prescrição, sendo essa a razão pela qual o acórdão recorrido concluiu pela não ocorrência da prescrição, no caso vertente.

5.1. Ora, sendo certo que está em causa apenas a dívida de IVA referente ao ano de 1995, o acórdão recorrido considera, a este respeito, o seguinte:

«Começamos por conhecer da invocada prescrição da obrigação exequenda relativa ao IVA do ano de 1995, questão que embora não tenha sido conhecida na sentença recorrida e nem tenha sido articulada na sua petição de oposição à execução fiscal, é de conhecimento oficioso, tanto pelo tribunal como pela própria AT, nos termos do disposto no art. 259º do anterior CPT e hoje do art. 175º do CPPT, e constitui um válido fundamento de oposição à execução fiscal nos termos do disposto no art. 204º, n.º 1, alínea d) do CPPT.

E para pretender obter esse efeito ajuíza o ora recorrente que tal prazo seja contado continuamente, sem interrupções ou suspensões legalmente previstas, desta forma dando por verificado tal termo do prazo, decorridos que sejam oito ou dez anos, desde a data em que ocorreram os factos tributários.

Porém, desde logo, como constitui jurisprudência corrente, assente aliás, em lei expressa, tal prazo não pode deixar de se encontrar sujeito às vicissitudes dos actos que têm por efeito a sua interrupção ou suspensão, como desde logo constitui a norma do n.º 3 do art. 34º do CPT, então vigente, como seja a instauração da execução fiscal em 5/6/1996, e que, no mínimo, tem por efeito alargar tal prazo por mais um ano, por efeito da interrupção que acarretava, pelo que no caso e na melhor das hipóteses, tal prazo de 10 anos, nunca se completaria antes de 31/12/2006 (()) Desta forma desinteressando conhecer de eventual efeito mais alongado desse prazo de interrupção resultante dos concretos actos processuais praticados no decurso dessa mesma execução fiscal).

Porém, antes desta data, em Agosto de 2005, o ora recorrente e outros, ofereceram de garantia parte de um bem imóvel, a qual foi aceite e a execução fiscal suspensa em virtude da mesma, por despacho de 18/10/2006, do Chefe de Finanças, como se pode ver de fls. 171 a 216 dos autos de execução fiscal apendiculados, suspensão esta que tem por efeito suspender a contagem do decurso do prazo prescricional ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 49º, n.º 3 da LGT, até à decisão final a proferir na mesma execução, feito que tem aplicação, quer nos prazos iniciados antes da entrada em vigor desta

LGT, quer nos iniciados posteriormente e que se mantenham em curso à data da entrada da mesma, por força do disposto no art. 12º do Código Civil, e como constitui jurisprudência corrente, designadamente do STA () Cfr. neste sentido, entre muitos outros, o acórdão do STA de 1/7/2009, recurso n.º 307/09).

Assim, tal prazo de prescrição não chegou a completar-se no domínio da lei então vigente (CPT), e no domínio da lei nova (LGT), mais tempo faltava para o mesmo se completar, porque só se poderia iniciar em 1/1/1999, ao abrigo do disposto no art. 297º do Código Civil (e não como pretende o recorrente, em aplicação retroactiva, que se iniciaria, igualmente, em 1/1/1996), desta forma não tendo ocorrido a invocada prescrição e improcedendo o recurso quanto a este invocado fundamento.»

5.2. Por sua vez, no acórdão fundamento (proferido na Secção de Contencioso Tributário do STA, em 3/11/2010, no proc. n.º 0460/10) diz-se o seguinte, no que ora relava:

«3 – A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se as dívidas exequendas já prescreveram.

(...)

E não se sustente que o prazo prescricional se suspende em consequência da suspensão do processo de execução devido a prestação de garantia, já que, desde logo, tal carece de fundamento legal.

Com efeito, o CPT não prevê nenhuma causa de suspensão do prazo de prescrição e a LGT - que estava em vigor à data da prestação da garantia (11/4/01) - só o admite em caso de reclamação, impugnação ou recurso ou, ainda, “por motivo de paragem do processo de execução em virtude de prestações legalmente autorizadas”, que não em virtude de prestação de garantia - artigo 49º, n.º 3, na redacção inicial (neste sentido, vide Acórdão desta Secção do STA de 31/2/07, in rec. n.º 1.086/06, citado na sentença recorrida).

Note-se, ainda, que a dedução (em 15/11/00) de oposição à execução fiscal não constitui causa interruptiva da prescrição, como resulta do disposto nos preditos arts. 34º, n.º 2 do CPT e 49º, n.º 1 da LGT, nem tão pouco tem efeito suspensivo sobre o prazo de prescrição, pois só a Lei n.º 53-A/06 de 29/12, que entrou em vigor em 1/1/07, conferiu esse efeito à oposição - cfr. n.º 3 do art. 49º da LGT -, ainda que condicionando esse efeito ao requisito de a oposição ter provocado a suspensão legal da cobrança da dívida - o que pressupõe a prestação de garantia ou a efectivação da penhora de bens.

É, assim, de concluir estarem efectivamente prescritas as obrigações tributárias em causa.»

5.3. Do confronto do decidido em ambos os acórdãos, resulta, de facto, a invocada oposição de acórdãos.

Com efeito, e pese embora, como aponta o MP, o acórdão recorrido não se refira explicitamente à relevância da dedução de oposição como causa de suspensão do prazo de prescrição (quando associada à constituição de garantia legal, à prestação de garantia idónea ou a penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido), não pode afastar-se a existência de oposição de acórdãos, quer porque o acórdão fundamento afirma que «o CPT não prevê nenhuma causa de suspensão do prazo de prescrição e a LGT - que estava em vigor à data da prestação da garantia (11/4/01) - só o admite em caso de reclamação, impugnação ou recurso ou, ainda, “por motivo de paragem do processo de execução em virtude de prestações legalmente autorizadas”, que não em virtude de prestação de garantia - artigo 49º, n.º 3, na redacção inicial», quer porque, ainda assim, no acórdão recorrido, aquela relevância também está necessariamente pressuposta na decisão, visto que a prestação da presente garantia ocorreu, precisamente, por virtude e na sequência da dedução de oposição à execução, conforme resulta claramente do respectivo requerimento que o recorrente (e outros) apresentaram em 10/5/2006 e do despacho do chefe de Finanças, de 18/10/2006, contantes, respectivamente, de fls. 188/189 e 216 do PEF apenso e referenciados no n.º 23 do Probatório, aditado, aliás, pelo acórdão recorrido.

Por outro lado, também não colhe, nesta matéria (saber se existe a invocada oposição de acórdãos) a argumentação da Fazenda Pública, pois que, embora os acórdãos em questão tenham aplicado regimes distintos relativamente às causas de interrupção da prescrição, divergem, no entanto, quanto às respectivas causas de suspensão.

6.1. Importa, portanto, apreciar a questão.

O art. 34º do CPT dispunha o seguinte:

Artigo 34º - Prescrição das obrigações tributárias

«1 – A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2 – O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3 – A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.»

Por sua vez os arts. 48º e 49º da LGT, nas redacções iniciais, dispõem:

Artigo 48º - Prescrição

«1. As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

2. As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

3. A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.»

Artigo 49º - Interrupção e suspensão da prescrição

«1. A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2. A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

3. O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»

6.2. Atentando, pois, nestas disposições legais, não pode deixar de concordar-se com a fundamentação constante do acórdão fundamento, no sentido de que o prazo de prescrição das dívidas tributárias não se suspendia, à data, em consequência da mera suspensão do processo de execução devida a prestação de garantia.

Com efeito, como aí se afirma, o CPT não prevê nenhuma causa de suspensão do prazo de prescrição e o n.º 3 do art. 49º da LGT (na redacção que estava em vigor à data da prestação da garantia - 18/10/2006 – ou seja, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/06 de 29/12) só admitia a suspensão do prazo de prescrição em caso de reclamação, impugnação ou recurso ou, ainda, “por motivo de paragem do processo de execução em virtude de prestações legalmente autorizadas”, que não em virtude de prestação de garantia.

E também a dedução de oposição à execução fiscal (oposição deduzida, no caso, em 12/4/2004) não constituía causa interruptiva da prescrição, como resulta do disposto nos transcritos arts. 34º, n.º 2 do CPT e 49º, n.º 1 da LGT, nem tão pouco tinha efeito suspensivo sobre o prazo de prescrição, pois esse efeito só veio a ser atribuído à oposição, com a alteração introduzida no actual n.º 4 do art. 49º (pela citada Lei n.º 53-A/06 de 29/12, que entrou em vigor em 1/1/07), ainda que tal efeito esteja condicionado ao requisito de a oposição ter provocado a suspensão legal da cobrança da dívida, o que pressupõe a prestação de garantia ou a respectiva dispensa, ou, ainda, a efectivação da penhora de bens.

6.3. Todavia, mesmo considerando, agora, que a apresentação da dita garantia não releva como facto suspensivo do prazo de prescrição, nem por isso, ocorre, no caso, a prescrição da dívida exequenda.

Na verdade, vem provado, além do mais, que a execução foi instaurada em 5/6/1996 e que o oponente foi citado em 10/3/2004.

O acórdão recorrido, entendeu aplicável o prazo de prescrição de 10 anos constante do art. 34º do CPT, por considerar que a data da instauração da execução fiscal em 5/6/1996, «no mínimo, tem por efeito alargar tal prazo por mais um ano, por efeito da interrupção que acarretava, pelo que no caso e na melhor das hipóteses, tal prazo de 10 anos, nunca se completaria antes de 31/12/2006 (()) Desta forma desinteressando conhecer de eventual efeito mais alongado desse prazo de interrupção resultante dos concretos actos processuais praticados no decurso dessa mesma execução fiscal)» sendo que o prazo de prescrição «não chegou a completar-se no domínio da lei então vigente (CPT), e no domínio da lei nova (LGT), mais tempo faltava para o mesmo se completar, porque só se poderia iniciar em 1/1/1999, ao abrigo do disposto no art. 297º do Código Civil».

O recorrente não contesta (cfr. o art. 19º das alegações de recurso) a aplicação do regime do CPT.

Porém, quer se entenda que é aplicável o prazo de prescrição de 10 anos previsto no art. 34º do CPT, quer se entenda que é aplicável o prazo de prescrição de 8 anos previsto no n.º 1 do art. 48º da LGT [como parece dever entender-se, já que, tendo havido, na vigência da lei antiga, interrupção da prescrição com a instauração da execução (em 5/6/1996) e não se provando que essa interrupção tenha degenerado em suspensão, por paragem do processo por mais de um ano, faltaria, por isso, à data da entrada em vigor da LGT, ainda todo o tempo (10 anos) à luz da lei antiga (art. 34º do CPT) e apenas 8 anos à luz da lei nova – LGT (²)], não estará prescrita, em qualquer dos casos, a dívida exequenda.

Com efeito, atenta a ocorrência daquele facto interruptivo (instauração da execução, facto interruptivo que, aliás, o acórdão recorrido também convoca) e os consequentes efeitos no que concerne quer à inutilização do prazo até então decorrido quer ao impedimento a que se inicie o novo prazo, (³) não pode considerar-se prescrita a dívida. E isto mesmo que, porventura, tenha ocorrido a transmutação da causa interruptiva em causa suspensiva (por paragem do processo de execução por mais de um ano); na

verdade, antes de 5/6/2005 (que seria a data em que, eventualmente, se poderia completar o prazo mais curtos de 8 anos – acrescido de mais um ano de eventual paragem do processo de execução), ocorreu, em 10/3/2004, um novo facto interruptivo relevante: a citação do oponente para a execução.

Facto esse que, não fosse a circunstância de o prazo já se encontrar então interrompido por virtude e efeito do primeiro facto interruptivo (causa e efeito previstos na lei antiga), sempre se traduziria numa nova causa de interrupção (ocorrida já na vigência da LGT e produzindo, por isso mesmo, caso o prazo estivesse a correr, os seus efeitos autónomos aí previstos – cfr. o n.º 1 do art. 49º da LGT) a qual sempre obstaria à prescrição⁽¹⁾ por dever, então, desconsiderar-se para a prescrição todo o prazo também decorrido até esta data de 10/3/2004.

Pelo que, mesmo que, também nesta fase, o processo de execução ou a oposição tivessem parado por mais de um ano e por via dessa paragem a causa interruptiva se tornasse causa suspensiva, não se teria completado o prazo de prescrição, pois o respectivo prazo (8 anos acrescido de mais 1 ano de paragem do processo) apenas poderia terminar em 10/3/2013.

Em suma, mesmo considerando que a prestação de garantia não tem, ao contrário do considerado pelo acórdão recorrido, efeito suspensivo do prazo de prescrição, nem assim a dívida em questão pode considerar-se prescrita, pelo que a oposição sempre teria que improceder e, conseqüentemente, sempre o recurso teria que improceder.

E, neste contexto, é de confirmar, embora com a presente fundamentação, o acórdão, na parte que vem recorrida.

DECISÃO

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2012. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira*.

⁽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».)

⁽²⁾ (Cfr. sobre esta matéria o Cons. Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 2ª ed., 2010, Áreas Editora, pp. 94 a 97.)

⁽³⁾ (Note-se que, tendo a dívida em questão sido liquidada antes da entrada em vigor da LGT, não releva, quanto a esta interrupção, ocorrida ainda no âmbito do CPT, o disposto no n.º 3 do art. 48º da LGT, pelo que esta causa de interrupção opera também quanto aos responsáveis subsidiários.)

Na verdade, como igualmente refere o Cons. Jorge Lopes de Sousa (in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, vol. III, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, anotação 3d) ao art. 175º), embora o CPT não contenha qualquer regra sobre esta matéria, deveria entender-se que a interrupção da prescrição em relação ao devedor principal interrompia a prescrição em relação ao responsável subsidiário, pois que este apenas podia ser demandado quando se constataste a insuficiência do património do devedor principal (art. 239º, n.º 2, do CPT), pelo que a não exigência da dívida em relação ao responsável subsidiário não podia ser imputada a negligência do credor.

Sendo que «na aplicação no tempo do novo regime, deverá ter-se em conta o momento em que se produziram os factos com efeito interruptivo. Se o facto com efeito interruptivo em relação ao devedor originário (reclamação, recurso hierárquico, impugnação ou instauração da execução, nos termos do n.º 3 do art. 34º do CPT) ocorreu na vigência do CPT, o efeito interruptivo produziu-se também em relação ao responsável subsidiário, independentemente do momento em que vier a ser citado, pois esse efeito interruptivo estendia-se a este, sem qualquer condição. Se o facto com efeito interruptivo em relação ao devedor originário ocorreu na vigência da LGT, a sua eficácia em relação ao responsável subsidiário fica subordinada à verificação da condição de que depende, que é a respectiva citação vir a ocorrer até ao termo do 5º ano posterior ao da liquidação. A nova lei é a competente para fixar os efeitos dos factos que ocorram na sua vigência (art. 12º, n.º 2, do CC), pelo que pode fixá-los nos termos que entender desde que não haja legítimas expectativas a respeitar.»

⁽⁴⁾ Cfr. sobre a relevância autónoma dos vários factos interruptivos da prescrição que se sucedam no tempo, os acs. do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferidos em 24/10/2007, rec. n.º 244/07 e em 28/05/2008, rec. n.º 840/07 (no sentido de que ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição antes da entrada em vigor da actual redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT - introduzida pelo art. 89º da Lei 53-A/2006, de 29/12 - devem todas elas ser consideradas, desde que ocorram após a cessação do efeito interruptivo das anteriores; e no sentido de que, se após a cessação do efeito interruptivo ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito, cfr. entre outros, os acs. desta secção do STA, de 7/5/2008, rec. n.º 057/08; de 12/8/2009, rec. n.º 0748/09; de 13/1/2010, rec. n.º 01148/09; 24/3/2010, rec. n.º 01187/09; 14/7/2010, rec. n.º 550/10; de 12/1/2011, rec. n.º 949/10; de 19/1/2011, rec. n.º 629/09; de 9/2/2011, rec. n.º 1054/10; de 17/3/2011, rec. n.º 0177/11; de 30/3/2011, rec. n.º 0235/11; de 21/9/2011, rec. n.º 0256/11; de 30/11/11, rec. n.º 01012/11.

Cfr., ainda, Jorge Lopes de Sousa, CPPT, loc. cit., anotação 3b) ao art. 175º, pp. 255 e ss. e Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 74 e ss.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.**Assunto:**

Juros compensatórios. Requisitos de fundamentação. Inexistência de oposição de acórdãos.

Sumário:

- I — A oposição de acórdãos para efeitos do disposto no art.º 284.º do CPPT pressupõe a apreciação e decisão da mesma questão fundamental de direito.*
- II — Não se considera verificado esse requisito se no acórdão recorrido se decidiu que estava cumprida a exigência da fundamentação com a notificação ao contribuinte de que a taxa de juro aplicável foi a referida no art.º 559.º, n.º 1 do CC e no acórdão fundamento se entendeu nem ter havido indicação das normas legais aplicáveis sobre as taxas de juro (que não constavam do relatório da fiscalização e, portanto, nem por remissão para o mesmo se poderiam considerar indicadas ao contribuinte), pelo que ocorreu a falta de fundamentação do cálculo dos respetivos juros.*

Processo n.º 841/12-50.

Recorrente: Elsa Georgina Ramos da Silva.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Valente Torrão.

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

I. Elsa Georgina Ramos da Silva, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do Acórdão proferido pelo TCA Norte em 08.06.2012 que constitui fls. 533/539, com fundamento em oposição com o Acórdão deste STA de 07.01.2009, proferido no Processo n.º 0871/08.

II. Admitido o recurso, a recorrente produziu alegações tendentes a demonstrar a oposição de arestos, ao abrigo do n.º 3 do art.º 284.º do CPPT (v. fls. 549/552).

III. Em contra-alegações a recorrida Fazenda Pública pronunciou-se pela inexistência de oposição entre os referidos acórdãos, invocando que *“ambos os arestos estão de acordo quanto aos pressupostos mínimos exigíveis para a fundamentação dos juros compensatórios. Sucede apenas que o acórdão recorrido entendeu que uma formulação remissiva como aquela adotada no ato em questão nos autos preenche esse mínimo exigível, sendo que o acórdão do STA nem sequer se pronuncia sobre tal matéria, uma vez que a dita fórmula remissiva não foi usada nos atos tributários sobre os quais decidiu”*.

IV. Por despacho do Relator de 02.05.2012 (fls. 569), foi julgada verificada a oposição entre os citados acórdãos e ordenada a notificação para efeitos do disposto no n.º 5 do art.º 284.º do CPPT.

V. Em alegações ao abrigo da citada norma, veio a recorrente concluir:

1ª) Tal como reconheceu o Venerando Desembargador do Tribunal Central Administrativo Norte, verifica-se uma evidente oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento do Supremo Tribunal Administrativo em 07.01.2009, Processo nº0871/08 (publicado no Apêndice do Diário da República, Série, de 2009.04.30, pág. 47);

2ª) A oposição do acórdão recorrido com o aludido acórdão fundamento ocorre relativamente ao facto de saber se as exigências da fundamentação dos atos de liquidação dos juros compensatórios, no que concerne à taxa de juros aplicada, se bastam com a mera remissão para o artigo 559.º do CC ou, ao contrário, é necessária a sua indicação expressa no documento em que é dada a conhecer ao contribuinte - notificação;

3ª) Ou seja, há identidade da questão fáctica e de direito em apreciação em ambos os acórdãos, sendo no entanto opostas as soluções por ambos perfilhadas;

4ª) Pelo que, encontrando-se verificados, para além deste pressuposto, os restantes dos quais a lei faz depender a admissão do presente recurso, existe fundamento para o mesmo;

5ª) Importa pois agora apontar os motivos pelos quais a recorrente entende que deverá prevalecer a decisão consubstanciada no acórdão fundamento e a conseqüente anulação daquela vertida no acórdão recorrido;

6ª) A recorrente foi notificada da liquidação de juros compensatórios da qual constava que a taxa de juros aplicada seria a taxa de juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil;

7ª) Ora, da leitura do citado artigo jamais se retira qualquer taxa de juros, somente aí constando que os juros são fixados legalmente por portaria;

8ª) Menção que a ora recorrente considera vazia e inócua;

9ª) A recorrente não consegue descortinar todos os elementos presentes no cálculo dos juros compensatórios que lhe foram liquidados;

10ª) A fundamentação, ainda que sumária, não deverá excluir do conhecimento do interessado as razões que levaram a Administração Tributária a praticar aquele ato que praticou e não outro de natureza diferente;

11ª) Ainda que não tenha de ser exaustiva, a fundamentação mínima exigível em matéria de atos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa de juros aplicada, para além das normas legais que a fundamentam;

12ª) Pois só assim poderia o interessado, conscientemente, optar por aceitar a legalidade do ato ou impugná-lo graciosamente ou contenciosamente;

13ª) No mesmo sentido já decidiu esse Venerando Supremo Tribunal Administrativo, nos acórdãos do STA, de 06/06/2007, Processo n.º 0155/07 e Acórdão do STA, de 04/02/2004, processo n.º 01733/03;

14ª). Impunha-se pois, in casu, uma decisão em que se considerasse como falta de fundamentação a mera remissão para o artigo 559º do CC e como tal, a anulação da liquidação dos juros compensatórios por esta padecer do invocado vício;

15ª). Em suma, entende a recorrente que o acórdão recorrido deverá ser anulado com fundamento na violação do dever constitucional que impede sobre a Administração Tributária de fundamentação dos atos lesivos dos interesses ou direitos legalmente protegidos;

16ª). O acórdão recorrido viola entre outras, as normas previstas nos artigos 268º, n.º 3 da CRP, artigo 125º, n.ºs 2 do CPA, artigo 77º da LGT e artigo 35º, n.º 9 da LGT;

Por todo o exposto e o mais que o ilustrado juízo desse Tribunal suprirá, encontrando-se demonstrado, no caso vertente, a manifesta oposição dos acórdãos em confronto, deve ao presente recurso ser concedido duto provimento, com a conseqüente fixação de jurisprudência firmada no acórdão fundamento, determinando-se a anulação do acórdão recorrido e, em conseqüência, a anulação da liquidação dos juros compensatórios de 2001, 2002 e 2003 colocadas em crise, pois só assim farão Vossas Excelências, Excelentíssimos Senhores Juizes Conselheiros, a habitual JUSTIÇA!

VI. Em contra-alegações, a Fazenda Pública veio também concluir:

1ª) Os acórdãos em confronto partiram de diversas situações fácticas e decidiram questões de direito diversas.

2ª) Em conseqüência e ao contrário do que foi decidido pelo TCAN, não ocorre a invocada oposição de julgados, pelo que o recurso deve ser julgado findo.

3ª) Sem prescindir, a indicação de que a taxa aplicada foi a taxa de juro legal prevista no artº 559.º, 1 do C.C. é suficiente para o destinatário do ato determinar, sem margem para qualquer dúvida, qual foi a taxa de juro utilizada na liquidação.

4ª) Com base nessa informação, a Recorrente podia formar um juízo sobre a correção e legalidade das operações de cálculo realizadas pela AT e decidir, de forma livre e esclarecida, sobre uma eventual reação contra o ato tributário de que foi destinatária.

5ª) O referido ato encontra-se, portanto, bem fundamentado.

Termos em que deve ser recusado provimento ao recurso, com as legais conseqüências.

VII. O M^ºP^º emitiu o parecer que consta de fls. 598, no qual defende a oposição de acórdãos e se pronuncia pela procedência do recurso.

VIII. Cumpre decidir.

IX. No acórdão recorrido foi fixada a seguinte matéria de facto:

1º) A Administração fiscal procedeu às liquidações adicionais de IVA, relativos aos anos de 2001, 2002 e 2003, e respetivos juros compensatórios, no valor total de 1 142 874.82 €, todos com data limite de pagamento em 30.09.2005, constante de fls. 133 a 150, que aqui se dão por integralmente reproduzidas;

2º) Nos documentos de liquidação de juros compensatórios consta a seguinte fundamentação: “*Juros compensatórios liquidados nos termos dos artigos 89º do Código do IVA e 35º da Lei Geral Tributária, por ter sido retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto, por facto imputável ao sujeito passivo*” o montante do imposto em falta, sobre qual incidem os juros, período a que se aplica a taxa de juros, indicação da taxa de juros aplicável corresponde à taxa de juros legais fixadas nos termos do n.º 1 do artigo 559º do Código Civil e o valor dos juros;

3º) A Impugnante pelo ofício de 06.10.2004, foi notificada, pela Administração Fiscal de que iria ser objeto de inspeção geral e extensiva aos anos de 2001, 2002 e 2003 (fls. 34 dos autos);

4º) A Impugnante pelo ofício de 23.02.2005, foi notificada, pela Administração Fiscal da prorrogação do prazo, por mais três meses, para além do prazo estipulado (fls. 36 dos autos);

5º) A inspeção decorreu entre 08.10.2004 e 19.04.2005, na qual foram apuradas várias irregularidades ao IRS, IRC e IVA;

6º) As liquidações foram emitidas pelo Serviços do IVA em 09.08.2005;

7º) A Impugnante foi submetida a inspeção tributária, credenciada pela ordem de serviço n.º 19255, de 04.10.2006 e abrangendo os anos de 2001, 2002 e 2003 tendo sido ordenada pelo Técnico Economista Assessor Principal, José R. Teixeira Ferraz, por delegação, DR. II série, n.º86, de 12.04.2004;

8º) Em 13.06.2005, no relatório da inspeção tributária, foi aposto do despacho “*Concordo com as conclusões do relatório, bem como com as correções propostas.*”

Nos termos do art.º 65º do CIRS, fixo o conjunto dos rendimentos líquidos, nas importâncias de 1 042 970.20€, 3.006 628,51€ e 647 964,96 €, respeitante a 2001, 2002 e 2003”, tendo sido proferido por Manuel J. Gonçalves Pereira, Inspetor Tributário Principal, por delegação, DR. II série, n.º 86, de 12.04.2004 (fls. 98 dos autos);

9º) Por despacho do Diretor de Finanças de Braga de 18.02.2004, foram subdelegadas as competências que lhe haviam sido delegadas pelo Diretor Geral dos Impostos, no Chefe de Divisão Manuel Joaquim Gonçalves Pereira, entre as quais se destacam: *7.10 Alterar os elementos declarados pelos sujeitos passivos, nos termos do art.º 65º, n.º 4 do IRS, quando resultarem de ação inspetiva; 7.12 Proceder à fixação da matéria tributável sujeita a IRC, nos termos do art. 54º do Código do IRC e dos artigos 87º a 90º da lei geral tributário, bem como nos casos de avaliação direta com correções técnicas ou meramente aritméticas resultantes de imposição legal, nos termos do art. 81º e 82º da Lei geral tributária. 7.14 -.Proceder, à fixação do IVA, em falta, nos termos do art.º 84º do Código do IVA e dos artigos 87º a 90º da lei geral tributário;*

10º) A impugnante encontra-se coletada no CAE 045200, como atividade principal de Construções de Edifícios, sendo tributada pela categoria B, e enquadrada no regime de IVA, com periodicidade trimestral;

11º) Pelo ofício datado de 513 6725, de 11.05.2005 foi a Impugnante notificada para exercer o direito de audiência prévia (fls. 37 dos autos);

12º) A Impugnante exerceu o direito de audiência prévia em 27.05.2005;

13º) Por ofício n.º 5138241, datado de 14.06.2005, a Impugnante foi notificada do teor despacho que recaiu sobre o Relatório de Inspeção, nos termos do art. 77º da Lei Geral Tributária (LGT) e art. 61º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributário (RCPIT);

14º) O Relatório Final de Inspeção que aqui se dá por integralmente reproduzido, consta de fls. 38 a 89 dos autos e do processo de execução fiscal apenso aos autos;

15º) A impugnante não desenvolvia a atividade do seu negócio, desconhecendo todos os procedimentos empresa, sendo o seu pai - Mário Torres da Silva - e seu tio, quem geriam os negócios;

16º) No Estádio de Futebol de Braga, existiam obras que eram executadas em nome de Impugnante e pela Majoral, Construções, Lda.;

17º) Em 30.12.2005 foi deduzida a presente impugnação.

X. No acórdão fundamento, por sua vez, foram dados como provados os seguintes factos:

1) *A impugnante foi objeto de uma ação de inspeção para controlo da retenção e entrega de IR devido pela aquisição de direitos (Royalties) fora do território nacional, incidente sob os exercícios de 1996, 1997 e 1998, por parte dos Serviços de Inspeção Tributária da 2ª Direção de Finanças de Lisboa, que originou as liquidações relativas a retenção na fonte n.º 6420001278, relativa ao ano de 1996, com o valor total de esc: 13.893.168\$00, sendo esc: 8.859.766\$00 de imposto e esc: 5.033.402\$00 de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001279, relativa ao ano de 1997, com o valor total de esc: 46.979.030\$00, sendo esc: 33.045.546\$00 de imposto e esc: 13.933.484\$00 de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001280, relativa ao ano de 1997, com o valor total de esc: 391.669\$00, sendo esc: 277.073\$00 de imposto e esc: 114.596\$00 de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001281, relativa ao ano de 1998, com o valor total de esc: 55.151.822\$00, sendo esc: 42.951.844\$00 de imposto e esc: 12.199.978\$00 de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001282, relativa ao ano de 1998, com o valor total de esc: 2.300.615\$00, sendo esc: 1.839.601\$00 de imposto e esc: 461.014\$00 de juros compensatórios, liquidação n.º 6420001283, relativa ao ano de 1999, com o valor total de esc: 11.647.107\$00, sendo esc: 10.145.267\$00 de imposto e esc: 1.501.840\$00 de juros compensatórios, todas de 2001/06/06. - Doc. fls. 70, 71, 72, 73, 74 e 75 dos autos e 120 e ss do Processo de Reclamação Graciosa apenso.*

2) *Com referência ao ano de 1996, a que corresponde a liquidação n.º 6420001278, o montante de imposto em falta apurado pela inspeção tributária no quantitativo de 8.859.766\$00, respeita a:*

Períodos de imposto	Imposto liquidado
Junho/96.....	155.951\$00
Setembro/96.....	4.101.057\$00
Dezembro/96.....	4.602.758\$00
<i>Total</i>	8.859.766\$00

Sendo que:

- 155.951\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 45 dos autos;
- 4.101.057\$00, respeitam às parcelas seguintes:
 - 1.942.348\$00, diferença de retenção entre a taxa utilizada (10%) e a taxa interna (15 %), sobre o montante de 38.846.964\$00 (21.554.269\$00 e 17.292.695\$00, respeitantes ao 1º e 2º trimestres de 1996, respetivamente), faturado pela B... - folhas 40 e 41 dos autos;
 - 2.123.022\$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 14.153.481\$00, valor este resultante da diferença entre o valor considerado acima (38.846.964\$00) e o montante de 53.000.445\$00 que se encontrava contabilizado com referência aos mesmos períodos (27.329.903\$00 e 25.670.542\$00, respeitantes ao 1º e 2º trimestres de 1996, respetivamente), faturado pela B...) - folhas 39 a 42 dos autos;
 - 35.687\$00, respeitante a falta de retenção - folhas 45 dos autos;
 - 4.602.758\$00, respeitam às parcelas seguintes:
 - 4.511.960\$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 30.079.732\$00, respeitante ao 3º trimestre de 1996, em resultado dos contratos estabelecidos com a B... - folhas 44 dos autos;
 - 90.798\$00, respeitante a falta de retenção - folhas 45 dos autos.
- 3) Com referência ao ano de 1997, que originou a liquidação n.º 6420001279, o montante de imposto em falta apurado pela Inspeção Tributária no quantitativo de 33.045.546\$00, respeita a:

Períodos de imposto	Imposto liquidado
Janeiro/97.....	19.995\$00
Fevereiro/97.....	235.158\$00
Março/97.....	6.799.146\$00
Junho/97.....	11.244.025\$00
Julho/97.....	36.296\$00
Agosto/97.....	89.027\$00
Setembro/97.....	5.335.718\$00
Outubro/97.....	219.795\$00
Novembro/97.....	56.867\$00
Dezembro/97.....	9.009.519\$00
<i>Total</i>	33.045.546\$00

Sendo que:

- 19.995\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 45 dos autos;
- 235.158\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 45 dos autos;
- 6.799.146\$00, respeitam a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 45.327.640\$00, respeitante ao 4º trimestre de 1996, em resultado dos contratos estabelecidos com a B... - folhas 44 dos autos;
- 11.244.025\$00, respeitam a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 74.960.164\$00, respeitante ao 1º trimestre de 1997, em resultado dos contratos estabelecidos com a B... - folhas 44 dos autos;
- 36.296\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 113 dos autos;
- 89.027\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 113 dos autos;
- 5.335.718\$00, respeitam a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 35.571.456\$00, respeitante ao 2º trimestre de 1997, em resultado dos contratos estabelecidos com a B... - folhas 44 dos autos;
- 219.795\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 113 dos autos;
- 56.867\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 113 dos autos;
- 9.009.519\$00, respeitam às parcelas seguintes:
 - 8.834.535\$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 58.896.905\$00, respeitante ao 3º trimestre de 1997, em resultado dos contratos estabelecidos com a B...) - folhas 47 dos autos;
 - 174.989\$00, respeitantes a falta de retenção - folhas 114 dos autos;
- 4) Com referência ao ano de 1998, que originou a liquidação n.º 6420001281, o montante de imposto em falta apurado pela Inspeção Tributária no quantitativo de 42.951.844\$00, respeita a:

Períodos de imposto	Imposto liquidado
Janeiro/98.....	126.551\$00
Fevereiro/98.....	112.524\$00

Períodos de imposto	Imposto liquidado
Março/98	18.633.931\$00
Abril/98	313.219\$00
Maió/98	349.319\$00
Junho/98	6.083.655\$00
Agosto/98	8.219\$00
Setembro/98	8.314.070\$00
Outubro/98	12.896\$00
Novembro/98	35.271\$00
Dezembro/98	8.962.189\$00
<i>Total</i>	42.951.844\$00

Sendo que:

- 126.551\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 114 dos autos;
- 112.524\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 114 dos autos;
- 18.633.931\$00, respeitam às parcelas seguintes:
 - 18.358.920\$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 122.392.801\$00, respeitante ao 4º trimestre de 1997, em resultado dos contratos estabelecidos com a B... - folhas 47 dos autos;
 - 275.011\$00, respeitantes a falta de retenção - folhas 114 dos autos;
 - 313.219\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 115 dos autos;
 - 349.319\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 115 dos autos;
 - 6.083.655\$00, respeitam a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 40.557.700\$00, respeitante ao 1º trimestre de 1998, em resultado dos contratos estabelecidos com a B...)- folhas 47 dos autos;
- 8.219\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 116 dos autos;
- 8.314.070\$00, respeitam às parcelas seguintes:
 - 8.244.114\$00, respeitantes a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 54.960.751\$00, respeitante ao 2º trimestre de 1998, em resultado dos contratos estabelecidos com a B... - folhas 47 dos autos;
 - 69.956\$00, respeitantes a falta de retenção - folhas 116 dos autos;
 - 12.896\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 116 dos autos;
 - 35.271\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 116 dos autos;
- 8.962.189\$00, respeitam às parcelas seguintes:
 - 8.930.211\$00, respeitantes a retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 59.534.739\$00, respeitante ao 3º trimestre de 1998, em resultado dos contratos estabelecidos com a B... - folhas 50 dos autos;
 - 31.978\$00, respeitantes a falta de retenção - folhas 116 dos autos;

5) Com referência ao ano de 1999, que originou a liquidação n.º 6420001283, o montante de imposto em falta apurado pela Inspeção Tributária no quantitativo de 10.145.267\$00, respeita a:

Períodos de imposto	Imposto liquidado
Janeiro/99	23.471\$00
Março/99	9.425.822\$00
Junho/99	695.974\$00
<i>Total</i>	10.145.267\$00

Sendo que:

- 23.471\$00, respeitam a falta de retenção - folhas 116 dos autos;
- 9.425.822\$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 62.838.810\$00, respeitante ao 4º trimestre de 1998, em resultado dos contratos estabelecidos com a B... - folhas 50 dos autos;
- 695.974\$00, retenção considerada em falta, à taxa interna (15 %), sobre o montante de 4.639.828\$00, respeitante ao 1º trimestre de 1999, em resultado dos contratos estabelecidos com a B... - folhas 50 dos autos;

9- Juros compensatórios.

9.1- Remanescentes da reclamação

Em resultado da decisão proferida sobre a reclamação apresentada nos termos do disposto no artigo 68º do C.P.P.T., foram como a seguir se indica, fixados os valores de juros compensatórios a exigir. - vide folhas 676 a 684 dos autos de Reclamação Graciosa.

9.1.1- Respeitantes à liquidação n.º 6420001278:

Período Juros compensatórios devidos Obs

	De imposto não anulado	De imposto anulado	Total de juros devidos
Junho/96.....	64.822\$00	—	64.822\$00
Setembro/96.....	777.180\$00	910.417\$00	1.687.597\$00
Dezembro/96.....	194.540\$00	1.447.075\$00	1.641.615\$00
<i>Totais</i>	1.036.542\$00	2.357.492\$00	3.394.034\$00

e em que: Para o período de setembro de 1996:

- 777.180\$00 correspondem ao retardamento da entrega da importância de 1.869.79\$00, pelo período de 1.145 dias (de 22/11/1997 a 09/01/2001), à taxa anual de juro de 13,25 %, conforme descrição feita em Obs. - 1) ao ponto 8.1 (diferencial de 5 % para a taxa interna, ajustado ao valor do imposto exigido);

- 910.417\$00 correspondem ao retardamento da entrega da importância de 2.231.266\$00 (829.715\$00 + 1.401.550\$00, conforme relacionado nos pontos 7.1.1 e 8.1), pelo período de 1.124 dias (de 21/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de juro de 13,25 %, respeitando ao diferencial de 5 % para a taxa interna (5/15 ou 1/3) o valor de 303.472\$00, - Para o período de dezembro de 1996:

- Uma parte da parcela de 1.447.075\$00, no montante de 733.856\$00 (vide folha 689 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 1.985.894\$00, pelo período de 1.124 dias (de 22/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de 12,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 1.050.037\$00 + 281.686\$00 = 1.331.723\$00, conforme referido no ponto 8.1) o quantitativo de: $733.856\$ \times (1.331.723\$ / 1.985.894\$) = 492.117\$00$.

9.1.2 - Respeitantes à liquidação n.º 6420001279:

Período Juros compensatórios devidos

	De imposto não anulado	De imposto anulado	Total de juros devidos
Janeiro/97.....	7.528\$00	—	7.528\$00
Fevereiro/97.....	88.521\$00	—	88.521\$00
Março/97.....	510.742\$00	1.933.466\$00	2.444.208\$00
Junho/97.....	70.485\$00	3.580.460\$00	3.650.945\$00
Julho/97.....	12.526\$00	—	12.526\$00
Agosto/97.....	30.720\$00	—	30.720\$00
Setembro/97.....	—	1.807.419\$00	1.807.419\$00
Outubro/97.....	75.910\$00	—	75.910\$00
Novembro/97.....	19.126\$00	—	19.126\$00
Dezembro/97.....	1.155.945\$00	1.757.048\$00	2.912.993\$00
<i>Totais</i>	1.971.503\$00	9.078.393\$00	11.049.896\$00

Obs. Constata-se, na comparação com o quadro da folha 684 do 1) - Processo de Reclamação Graciosa, a diferença de 1\$00 em cada uma das parcelas e de 3\$00 (= 3 x 1\$00) no total, sendo que as primeiras têm origem na forma de recolha dos dados: - na análise presente, por utilização da soma das parcelas determinadas conforme referido a folhas 676 e 680 do Processo de Reclamação Graciosa, e na determinação final conforme folhas 684 do Processo de Reclamação Graciosa, por subtração dos valores dos juros a anular aos valores dos juros inicialmente liquidados e em que:

- Para o período de março de 1997:

- Uma parte da parcela de 1.933.466\$00, no montante de 1.051.714\$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 2.846.053\$00, pelo período de 1.124 dias (de 22/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de 12,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 1.298.158\$00 + 546.231\$00 = 1.844.389\$00, conforme referido no ponto 8.2) o montante de: $1.051.714\$ \times (1.844.389\$ / 2.846.053\$) = 681.565\$00$.

- Para o período de junho de 1997:

- Uma parte da parcela de 3.580.460\$00, no montante de 1.773.909\$00 (vide folha 680 dos autos), corresponde ao retardamento da entrega de 5.236.788\$00, pelo período de 1.124 dias (de 22/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de 11,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 2.901.483\$00 + 778.435\$00 = 3.679.918\$00, conforme referido no ponto 8.2) o montante de: $1.793.909\$ \times (3.679.918\$ / 5.236.788\$) = 1.260.589\$00$.

- Para o período de setembro de 1997:

- O montante de 1.807.419\$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 5.335.718\$00, pelo período de 1.124 dias (de 22/11/1997 a 20/12/2000), à taxa anual de 11,00 %. Tendo no entanto o valor entregue ascendido a 6.405.520\$00 (vide pontos 7.1.2 e 8.2) respeitará à parte proporcional do diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 1.395.232\$00 + 739.941\$00 = 2.135.173\$00, conforme referido no ponto 8.2) o quantitativo de: $1.807.419\$ \times (2.135.173\$ / 6.405.520\$) = 602.473\$00$.

- Para o período de dezembro de 1997:

A parcela de 1.757.048\$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 5.474.371\$00, pelo período de 1.065 dias (de 21/01/1998 a 20/12/2000), à taxa anual de 11,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 1.233.944\$00 + 590.846\$00 = 1.824.790\$00, conforme referido no ponto 8.2) o quantitativo assim determinado: $1.757.048\$ \times (1.824.790\$ / 5.474.371\$) = 585.683\$00$.

9.1.3-Respeitantes à liquidação n.º 6420001281.

Período Juros compensatórios devidos Observações

	De imposto não anulado	De imposto anulado	Total de juros devidos	
Janeiro/98.....	40.199	—	40.199	D i)
Fevereiro/98.....	31.630	—	31.630	
Março/98.....	583.262	4.406.019	4.989.281	
Abril/98.....	82.809	—	82.809	
Maio/98.....	89.387	—	89.387	
Junho/98.....	—	1.473.410	1.473.410	
Agosto/98.....	1.897	—	1.897	
Setembro/98.....	346.609	1.465.966	1.812.575	
Outubro/98.....	2.552	—	2.552	
Novembro/98.....	5.986	—	5.986	
Dezembro/98.....	85.207	1.144.564	1.229.771	
Somas:	1.269.538	8.489.959	9.759.497	
Outros juros.....	—	—	625.904	
Totais.....	1.260.538	8.489.959	10.385.401	

Obs. A parcela de 1.473.410\$00, está mencionada na folha 680 do 1) - Processo de Reclamação Graciosa como reportada ao período de abril/98 e na folha 684 como reportada ao período de junho/98. Tendo em conta os demais elementos (vide pontos 4, 6.1, 7.1.3 e 8.3 e também o início do intervalo de retardamento - “21.07.1998” - mencionado na folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), deverão todos os efeitos tomar como base a informação que refere o período de junho/98.

em que:

Para o período de março de 1998:

A parcela de 4.406.019\$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 16.494.330\$00, pelo período de 975 dias (de 21/04/1998 a 20/12/2000), à taxa anual de 10,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 4.133.439\$00 + 1.364.671\$00 = 5.498.110\$00, conforme referido no ponto 8.3) o quantitativo assim determinado: $4.406.019\$ \times (5.498.110\$ / 16.494.330\$) = 1.468.673\$00$.

para o período de junho de 1998:

- O montante de 1.473.410\$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 6.083.655\$00, pelo período de 884 dias (de 21/07/1998 a 20/12/2000), à taxa anual de 10,00 %. Tendo no entanto o valor entregue ascendido a 7.128.103\$00 (vide pontos 7.1.3 e 8.3) respeitará à parte proporcional do diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 1.638.292\$00 + 737.742\$00 = 2.376.034\$00, conforme referido no ponto 8.3) o quantitativo de: $1.473.410\$ \times (2.376.034\$ / 7.128.103\$) = 491.137\$00$.

Para o período de setembro de 1998:

- A parcela de 1.465.966\$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 6.756.035\$00, pelo período de 792 dias (de 21/10/1998 a 20/12/2000), à taxa anual de 10,00%, respeitando à parte proporcional ao diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 1.431.413 \$00 + 820.599\$00 = 2.252.012\$00, conforme referido no ponto 8.3) o quantitativo assim determinado: $1.465.966.\$ \times (2.252.012\$ / 6.756.035\$) = 488.655\$00$.

- Para o período de dezembro de 1998:

- A parcela de 1.144.564\$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 8.356.997\$00, pelo período de 700 dias (de 21/01/1999 a 20/12/2000), às taxas anuais de 10,00 % e 7 % (pelos períodos de 33 dias e 667 dias respetivamente), correspondendo à parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 2.117.206\$00 +

$668.459\$00 = 2.785.665\00 , conforme referido no ponto 8.3) o quantitativo determinado pela fórmula: $1.144.564\$ \times (2.785.665\$ / 8.356.997\$) = 381.521\$00$.

9.1.4 - Respeitantes à liquidação n.º 6420001283:

Período Juros compensatórios devidos Observações

	De imposto não anulado	De imposto anulado	Total de juros devidos	
Janeiro/99.....	3.104	–	3.104	1)
Março/99.....	–	972.251	1.106.967	
Junho/99.....	–	69.272	69.272	
Totais.....	137.820	1.041.523	1.179.343	

Obs. Por lapso, a páginas 684 do Processo de Reclamação 1) - Graciosa foi indicado como total de juros devidos a importância de 22.292\$00. Tal resultou de troca de nomenclatura funcional (juros devidos por juros a anular) relativamente às importâncias de 69.272\$00 (juros devidos de imposto a anular, conforme folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa) e 22.292\$00 (juros a anular de imposto a anular, conforme folha 682 do Processo de Reclamação Graciosa), e em que:

- Para o período de março de 1999:

- A parcela de 972.251\$00 (vide folha 680 do Processo de Reclamação Graciosa), corresponde ao retardamento da entrega de 8.310.819\$00, pelo período de 610 dias (de 21/04/1999 a 20/12/2000), à taxa anual de 7,00 %, respeitando a parte proporcional ao diferencial de 5% para a taxa interna (em montantes de 1.793.832\$00 + 976.441\$00 = 2.770.273\$00, conforme referido no ponto 8.4) o quantitativo assim determinado: $972.251\$ \times (2.770.273\$ / 8.310.819\$) = 324.084\$00$.

- Para o período de junho de 1999:

- O montante de 22.292\$00 [vide Obs. 1) e folha 684 do Processo de Reclamação Graciosa], corresponde ao valor que foi fixado com referência ao retardamento da entrega de 695.974\$00, pelo período de 519 dias (de 21/07/1999 a 20/12/2000), à taxa anual de 7,00 %. Tendo no entanto o valor entregue ascendido a 1.635.668\$00 (vide pontos 7.1.4 e 8.4) respeitará à parte proporcional do diferencial de 5 % para a taxa interna (em montantes de 267.021\$00 + 278.202\$00 = 545.223\$00, conforme referido no ponto 4.4)

10) A Administração Tributária apresentou no relatório final de inspeção a discriminação dos períodos e montantes a que respeitam os valores das retenções na fonte que considerou deverem ter sido feitas pela impugnante. - Doc. fls. 138, 139, 141, 143 e 144 do processo de reclamação graciosa apenso.

11) Consta do relatório final da inspeção o seguinte: “O pagamento em 20 de setembro de 2000, de parte do IR devido relativamente aos royalties antes mencionados (de 1996 3 e 4-T e 1997 I T), foi efetuado à taxa reduzida de 10% com base num Certificado de residência fiscal, passado em 26/07/2000, relativo a TAX YEAR 2000 (vide fls. 9 e 10 do anexo V à audição) tendo sido referido data limite de pagamento 2000/09/20, situação que está incorreta, em face dos normativos legais antes citados” - Doc. fls. 62 e 63.

XI. Antes de mais, e apesar de o Relator ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (v. fls. 569), 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.

XI.1. No acórdão recorrido escreveu-se, para além do mais, o seguinte:

“Também no que concerne à falta de fundamentação dos juros compensatórios vício reiterado na conclusão 17 do recurso e que se traduz para a recorrente na omissão da taxa de juros aplicada não podemos dar-lhe razão porque tendo-lhe sido referido na notificação que a taxa era a taxa legal prevista no art.º 559º do C.C. a exigência da indicação da taxa face à clara redação do artigo invocado nos parece suficiente.”

XI.2. No acórdão fundamento, por sua vez, ficou também escrito o seguinte:

“...Especialmente em matéria de fundamentação de decisões de cálculo de juros compensatórios, o art.º 35.º, n.º 9, da LGT estabelece que *«a liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respetivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas»*.

Assim, é de concluir que a mínima fundamentação exigível em matéria de atos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, diretamente ou por remissão para algum documento anexo.

No caso em apreço, constata-se que as liquidações impugnadas não contêm qualquer indicação da forma como foram calculados os juros compensatórios, apenas contendo a indicação dos seus montantes, para além de não indicarem as normas legais em que assentam as liquidações desses juros.

É certo que, como se refere no ponto 9 da matéria de facto fixada e suas subdivisões, no relatório da inspeção, o cálculo dos juros compensatórios foi autonomizado pela administração tributária, esclarecendo-se, relativamente aos juros compensatórios relativos a cada ano, o número de dias considerado no cálculo e a taxa de juro aplicada, não se indicando, porém, as normas legais em que assentou esse cálculo.

Para além disso, nas liquidações impugnadas não se contém qualquer declaração de concordância com essas operações de cálculo efetuadas no relatório e só se ela existisse se poderia entender que a fundamentação dos atos de liquidação era integrada pela remissão para esse relatório, como resulta do preceituado no art.º 77.º, n.º 1, da LGT.

Assim, é de concluir que as liquidações dos juros compensatórios enfermam de vícios de falta de fundamentação”.

XI.3. Ora, pelas passagens transcritas (em conjugação com os respetivos probatórios) se conclui que, em ambos os arestos, se entendeu que a fundamentação exigível em matéria de atos de liquidação de juros compensatórios teria de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, diretamente ou por remissão para algum documento anexo.

Acontece, porém, que no acórdão recorrido a indicação da taxa foi indicada por remissão para o art.º 559º, n.º 1 do Código Civil, utilizando-se, aliás, a fórmula constante do n.º 10 do art.º 35º da LGT. Todos os demais elementos acima referidos foram respeitados.

Já no acórdão fundamento se entendeu e decidiu que no relatório da inspeção, o cálculo dos juros compensatórios foi autonomizado pela administração tributária, esclarecendo-se, relativamente aos juros compensatórios relativos a cada ano, o número de dias considerado no cálculo e a taxa de juro aplicada. Porém, não foram indicadas as normas legais em que assentou esse cálculo, sendo certo que nas liquidações impugnadas não se contém qualquer declaração de concordância com essas operações de cálculo efetuadas no relatório e só se ela existisse se poderia entender que a fundamentação dos atos de liquidação era integrada pela remissão para esse relatório, como resulta do preceituado no art.º 77.º, n.º 1, da LGT.

Estamos então perante decisões que não assentam sobre questão jurídica idêntica, pois que no acórdão recorrido se decidiu que a indicação da taxa de juro efetuada pela fórmula do art.º 35º, n.º 10 da LGT (remissão para o n.º 1 do art.º 559º do Código Civil), cumpria a sua função de fundamentação,

enquanto que no acórdão fundamento se decidiu que tal fundamentação só ficaria cumprida com a “indicação das normas legais em que assentou o cálculo dos juros, sendo certo que nas liquidações impugnadas não se contém qualquer declaração de concordância com essas operações de cálculo efetuadas no relatório”.

Portanto, e em conclusão: no acórdão recorrido decidiu-se que a indicação ao contribuinte da taxa de juro com remissão para o artº 559º, n.º 1 do CC cumpria a função de fundamentação do cálculo dos juros; no acórdão fundamento decidiu-se que o referido cálculo não estava fundamentado, por falta de indicação das normas legais aplicáveis, as quais nem sequer constavam do relatório de inspeção, e, por conseguinte, nem sequer por remissão se poderiam considerar os atos de liquidação fundamentados.

Deste modo, temos de concluir que não ocorre o requisito de oposição de acórdãos acima referido, pelo que o recurso tem de ser julgado findo.

XII. Nestes termos e pelo exposto, julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 12 de dezembro de 2012. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.

Assunto:

Oposição de julgados. Requisitos.

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 — É de julgar findo o recurso, por falta de verificação do 2.º requisito, se o acórdão recorrido perfilhou a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo sobre a questão, decidindo que só o pedido de revisão oficiosa efectuado pelo contribuinte dentro do prazo de reclamação administrativa, quando associado à constituição ou prestação de garantia idónea, pode provocar a suspensão da execução fiscal.*

Processo n.º 932/12-50.

Recorrente: Carlos Manuel de Sousa Vieira.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. CARLOS MANUEL DE SOUSA VIEIRA, interpôs para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo recurso do acórdão proferido em 22/05/2012 pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 05591/12, invocando oposição com o acórdão proferido por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em 20/02/2008, no processo n.º 0999/07.

Apresentadas que foram as alegações previstas no n.º 3 do art. 284.º do CPPT, o Exm.º Juiz Desembargador Relator no Tribunal “a quo” proferiu despacho sustentando que se lhe afigurava verificada a invocada oposição de julgados – fls. 227.

As subsequentes alegações sobre o mérito do recurso, apresentadas pelo Recorrente em conformidade com o disposto no n.º 5 do art. 284.º do CPPT, mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

«CONCLUSÕES

37. O douto Acórdão do TCA Sul consubstancia-se em decisão não transitada em julgado.
38. O Acórdão fundamento para o recurso por oposição de Acórdãos é um Acórdão do STA.
39. Resulta da factualidade provada, que foi pelo reclamante apresentado pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS do exercício de 2002.
40. Tendo requerido a suspensão dos autos de execução até que o pleito que se discute por via do pedido de revisão oficiosa, se mostre decidido e apresentando-se os créditos do Estado devidamente garantidos, através da penhora de imóvel propriedade do executado, foi o pedido indeferido, por entender o Órgão da execução que o pedido de revisão oficiosa não suspende a execução.
41. Via de regra, os Acórdãos do TCA sul e STA têm reduzido a discussão às definições conceptuais da revisão oficiosa e de reclamação administrativa/graciosa.
42. Reconhecendo, todos eles, desde logo, a equivalência entre a revisão e reclamação quando a ela é apresentada no prazo da segunda.
43. Ora, a situação que se discute, deve ser analisada sob duas perspectivas.
44. A primeira, equipara a revisão “oficiosa” a reclamação, mesmo a graciosa, concedendo a sua similitude para efeitos de suspensão do processo executivo nos termos do artigo 52 n.º 1 da LGT, reiteramos, quando apresentada no prazo da última.
45. Perspectivando ainda que essa similitude cessa, face às diferenças existentes nas duas formas processuais, por exemplo, na reconstituição enquadrada no artigo 43º da LGT.
46. Concluindo pela valorização da posição do credor e pela segurança jurídica da definição das posições de cada uma das partes do processo executivo, o que segundo a nossa humilde perspectiva, constitui um erro como de seguida se demonstrará.
47. Entendemos não oferecer qualquer dúvida que o legislador consagra ao SP a possibilidade de este discutir a legalidade do tributo em revisão “oficiosa” a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago e com fundamento em erro imputável aos serviços.
48. Claramente, que tal revisão “oficiosa”, além de contemplada legalmente não fere princípios de segurança e estabilidade da relação jurídica, pois as suas limitações, principalmente, o fundamento com erro imputável aos serviços, reduzem a aplicação desta forma processual a questões que além de serem ilegais têm, obrigatoriamente, de ser questões cuja comprovada ilegalidade seja atribuível à Administração Tributária.
49. Envolvendo assim estas ilegalidades de uma valoração acrescida de ilegitimidade pois cometidas por entidade com o dever acrescido de não as cometer.
50. E, impondo ainda outra condição, a do tributo ainda não ter sido pago, revestindo o pagamento uma característica oclusiva do direito peticionário de revisão “oficiosa”.
51. Se por um lado presenciamos a inexistência de prazo de impugnação/reclamação graciosa positivado no n.º 2 do artigo 102º do CPPT, com fundamento em nulidade;
52. Por outro somos enquadrados com os prazos do n.º 1 também do artigo 102º do CPPT para discussão das ilegalidades em que vulgarmente se discutem as anulabilidades;
53. O legislador decide então criar uma forma processual, revisão “oficiosa”, na qual também sem prazo e sem que houvesse havido pagamento do tributo, o SP pode ver discutidas as ilegalidades (por anulabilidade) se estes erros fossem imputáveis à AT, entidade com responsabilidade acrescida, de não os cometer.
54. O que constitui, imediatamente, uma reclamação, pois além de tempestiva é também o pedido do SP que confere enquadramento na mais basilar definição conceptual de reclamação.
55. Consciente da possibilidade, sem restrições, nestas condições, da discussão da ilegalidade do tributo em revisão “oficiosa”, inicia-se então a análise da possibilidade de suspensão do processo executivo.
56. Se é certo que o legislador não contemplou no elemento literal, no artigo 169º n.º 1 do CPPT a acção de revisão “oficiosa”, é no entanto já aceite por todos, por interpretação extensiva, que se deve considerar incluída no rol o recurso hierárquico e a revisão oficiosa, por equivaler à reclamação graciosa.
57. Onde, também a reclamação nos termos do artigo 158º do CPA seria incluída, por interpretação extensiva, no rol das acções do artigo 169º n.º 1 do CPPT conducentes à suspensão da execução.
58. Desde logo porque todas estas formas processuais discutem a ilegalidade da dívida conforme condição imposta no artigo 169º n.º 1 do CPPT – “... *que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda...*” e porque a tempestividade dos prazos destas formas processuais se coadunam com qualquer perspectiva do princípio da segurança e estabilidade da relação jurídica.

59. Ora, quer a legalidade da dívida quer o princípio da segurança e estabilidade da relação jurídica são respeitados pela revisão “oficiosa”, pelo que a interpretação extensiva do artigo 169º n.º 1 do CPPT deve abranger, para lá das formas que já alberga, também esta forma processual.

60. Em suma, se é certo que a conclusão racional da equivalência entre revisão (oficiosa) e reclamação graciosa resulta no seu aproveitamento para o SP, ora recorrente, certo é também que a sua negação não encerra a presente discussão.

61. Precisamente, porque considerando a forma processual de revisão oficiosa como forma de discussão da legalidade do tributo então necessariamente terá de considerar-se esta forma processual como integrante da interpretação extensiva do artigo 169º n.º 1 do CPPT, sem necessidade de equiparação total entre a revisão oficiosa e a reclamação graciosa.

62. Porém, considerando que não resulta qualquer conclusão da análise dos efeitos de uma interpretação ou da sua antagónica, devemos cingir-nos a critérios de interpretação de racionalidade dogmática, evitando assim prejuízos de difícil reparação com o prosseguimento antecipado da execução.»

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, apresentou alegações que conclui do seguinte modo:

1. Por força do preceituado no referido artigo 52º, n.º 1, da LGT, que faz uma referência genérica à «reclamação», também este pedido de revisão terá efeito suspensivo, dentro do condicionalismo do n.º 1 deste artigo 169º.

2. No entanto, não se está aqui perante reclamação, recurso, impugnação da liquidação ou oposição à execução fiscal, e só nestas situações o artigo 52º, n.º 1, da LGT prevê a possibilidade de suspensão da execução.

3. Como também acontece no caso do acórdão fundamento invocado, nele não foi abordada a questão de saber se o pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do prazo de reclamação administrativa e, foi precisamente por isso, que o Pleno dessa Secção também já se pronunciou no sentido de que não existia oposição entre esse acórdão e o acórdão recorrido (Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Maio de 2009, proferido no processo com o n.º 17/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 25 de Setembro de 2009.

4. Entendeu-se no Acórdão recorrido que «...somente o pedido de revisão formulado no indicado espectro temporal é susceptível de ser valorado como reclamação em sentido técnico-jurídico, com respeito pelo disposto no artº 52º, n.º 1, da LGT, para se poder suspender, na dependência de garantia bastante, a cobrança da prestação tributaria no âmbito do processo de execução fiscal.»

5. Todavia, entendemos, como a mais recente jurisprudência e como se concluiu no Acórdão do STA de 25.01.2012, proferido no processo n.º 01/12, «... que o pedido de revisão oficiosa efectuado ao abrigo do disposto no artigo 78º, n.º 1, 2ª parte, da LGT, não tem efeito suspensivo da cobrança da prestação tributária, a que se refere o artigo 52º, n.º 1, do mesmo diploma legal.»

6. Para a AT é importante a resolução definitiva deste conflito, uma vez que dele está dependente considerar ou não o pedido de revisão do acto tributário entre os casos interruptivos da prescrição (art.º 49.º da LGT) e, não o incluir, entre os casos de suspensão da prescrição derivada da paragem do processo de execução fiscal, pois será a não existência do efeito de suspensão do processo de execução fiscal que justificará a não suspensão do prazo de prescrição (cfr. Jorge de Sousa, CPPT anotado e comentado, 2º volume, 2007, p. 172, nota 3.

7. Pelo que, por ter analisado situações fácticas e de direito diferentes, não existir verdadeira oposição entre o Acórdão recorrido e o fundamento, deve ser mantido o Acórdão recorrido ou, deve na mesma, ser mantido o acórdão recorrido, por este ter feito o melhor enquadramento da lei aos factos, com observância da mais recente jurisprudência desse STA.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido da inadmissibilidade do presente recurso, por inexistência de oposição de soluções jurídicas, com a seguinte e argumentação: «(...) *Quer parecer que é de concordar com a não admissibilidade. Com efeito, a existência de oposição de acórdãos depende de contradição quanto a idêntica questão fundamental de direito, no quadro de idêntica regulamentação jurídica aplicável e de idênticas situações de facto, e da decisão proferida não estar de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada - arts. 284º do C.P.P.T., 27º, n.º 1, alínea b) do E.T.A.F. vigente, e art. 152º, n.ºs 1, alínea a) e 3 do C.P.T.A. - assim, acórdãos de 26-9-07 e de 2-5-2012, proferidos pelo Pleno nos processos 0452/07, 0307/11 e 0895/11, estes 2 últimos a 2-5-2012.*

E, embora seja reconhecer a similitude entre os factos, a mesma não é total, sendo que no acórdão proferido nos autos se julgou ainda num quadro jurídico diverso, face a ter-se considerado ainda essencial a revisão ter sido apresentada para além do prazo de reclamação administrativa, sobre o que não incidiu a decisão proferida no acórdão fundamento.

Concluindo, parece não estarem reunidos os requisitos para se conhecer do recurso interposto, nomeadamente, por a decisão constante do acórdão fundamento não ter incidido sobre a situação do pedido de revisão ter sido efectuado para além do prazo de reclamação administrativa, que foi considerado no acórdão recorrido, numa diferença a considerar como essencial, pelo que é de rejeitar o recurso, nos termos previstos nos arts. 288º, n.º 2, do C.P.P.T. e 704º, n.º 1, do C.P.C.»

1.4. Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em Pleno da Secção.

2. No acórdão recorrido constam como provados os seguintes factos:

A. O processo executivo n.º 2119200701008110 foi instaurado em 03/05/2007 no Serviço de Finanças de Torres Novas, por dívidas de 2002/2005 no montante de € 22.203,96 contra Carlos Manuel de Sousa Vieira, conforme consta do respectivo processo junto aos autos.

B. O prazo de pagamento voluntário da dívida supra terminou em 31/10/2006 no que se refere ao IRS 2002, no montante de € 20.600,29, e em 22/11/2006 no que se refere ao IRS de 2005, no montante de € 1.603,67 - cfr. fls. 15 e 16 dos autos.

C. Em 14/10/2008, foi elaborado, no âmbito do processo executivo supra, auto de penhora do prédio rústico sito em Vale das Águas, inscrito na matriz cadastral rústica sob o art. 116º, secção H, descrito na Conservatória do Registo Predial de Torres Novas sob o n.º 00537/101290 - cfr. fls. 20 e 20v dos autos.

D. Em 05/07/2011 o executado dirigiu requerimento à Administração Tributária (Exm.º Senhor Chefe Ministro das Finanças) a pedir a revisão oficiosa da liquidação n.º 20065002257015 e respectivos juros compensatórios no montante total de € 20.349,56 referente ao ano de 2002, com fundamento em erro imputável aos serviços e pede "... a revogação total do acto de liquidação e bem assim a competente extinção dos autos de execução fiscal, na medida em que foi a liquidação emitida para além do prazo de caducidade. Caso assim se não entenda, seja, de todas, as formas, revogado o acto de liquidação, considerando que não foi o contribuinte validamente notificado dentro de caducidade, adquirindo conhecimento da mesma no âmbito da execução fiscal instaurada" - tudo cfr. fls. 50 a 59 que aqui se dá por integralmente reproduzido.

E. Por informação oficial elaborada em 13/07/2011 foi dada notícia do pedido supra aos autos de execução a que supra nos vimos referindo - cfr. fls. 61 dos autos.

F. Na mesma data foi proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Torres Novas despacho a determinar a venda judicial do prédio rústico penhorado nos autos por meio de leilão electrónico - designando data e hora para o evento - cfr. fls. 63 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzido.

3. No acórdão fundamento constam como provados os seguintes factos:

A. Em 10/01/2003 foi instaurado no serviço de finanças do Seixal 2 o processo de execução fiscal n.º 3697-03/100817.0 ao reclamante para a cobrança coerciva do montante de € 9.766,08, sendo o montante de € 8.524,33 referente a IRS de 1998 e o montante de € 1.241,75 referente a juros compensatórios.

B. Os acrescidos do processo de execução fiscal mencionado na alínea anterior que compreende juros de mora e custas do processo são no montante total de € 3.589,50.

C. Em 21/07/2006 o reclamante apresentou requerimento dirigido ao chefe do Serviço de Finanças de Seixal 2 a peticionar a suspensão da execução fiscal mencionada na alínea anterior com o fundamento em que apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS de 1998.

D. Em 23/11/2006 foi proferido despacho pelo chefe do serviço de finanças de Seixal 2 que determinou a aplicação do montante de € 13.355,58 respeitante ao cheque bancário enviado pelo Banco B..., S.A., objecto de penhora automática, considerando que "... não existir qualquer impugnação judicial pendente ou recurso judicial ou mesmo reclamação graciosa e uma vez que também não se encontra no processo constituída qualquer garantia...".

4. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do TCA Sul em 22/05/2012, no proc. n.º 05591/12 (acórdão recorrido), com o acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 20/02/2008, no proc. n.º 0999/07.

Apesar de o Excelentíssimo Juiz Desembargador Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que admite a possibilidade de existir 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.

O processo judicial em que foi proferido o acórdão recorrido – processo de reclamação, deduzido ao abrigo do disposto no artigo 276º do CPPT, contra o acto do órgão da execução fiscal que marcou a venda do prédio penhorado na execução fiscal n.º 2119200701008110, não suspendendo a execução apesar da pendência de pedido de revisão oficiosa pelo executado da liquidação donde emerge a dívida exequenda – foi instaurado em 09/08/2011, sendo-lhe, assim, aplicável o ETAF de 2002¹, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no artigo 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, artigo 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e artigo 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

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

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

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

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que 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, que decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Vejamos, então, se no caso se encontram preenchidos esses requisitos.

A questão de direito que o Recorrente identifica como tendo sido decidida de forma antagónica reconduz-se a saber se o pedido formulado pelo contribuinte, de revisão oficiosa de acto de liquidação por erro imputável aos serviços, a que alude o art.º 78.º da LGT, constitui fundamento legal para a suspensão da execução fiscal uma vez associado à constituição ou prestação de garantia idónea.

No acórdão recorrido decidiu-se que só o pedido de revisão formulado pelo contribuinte dentro do prazo de reclamação administrativa consubstancia uma verdadeira reclamação, pelo que só nessas circunstâncias pode, na dependência de garantia bastante, suspender-se cobrança da prestação tributária no âmbito do processo de execução fiscal. Como aí se deixou afirmado, «... o pedido de revisão dos actos tributários, previsto no art. 78º n.º 1 LGT, quando exercitado, pelo sujeito passivo/contribuinte, dentro do prazo de reclamação administrativa, consubstancia uma verdadeira reclamação, por referência ao seu conceito doutrinal positivado no art. 158º n.º 1 e 2 alínea a) Código do Procedimento Administrativo/CPA, uma vez que, adicionalmente, se trata de apelo dirigido ao próprio autor do acto e por este decidido. Assim, porque somente o pedido de revisão formulado no indicado espectro temporal é susceptível de ser valorado como “reclamação”, em sentido técnico-jurídico, com respeito pelo disposto no art. 52º n.º 1 LGT, se pode suspender, na dependência de garantia bastante, a cobrança da prestação tributária no âmbito do processo de execução fiscal.

Esta forma de entender apresenta-se-nos como a que melhor se coaduna com a necessidade de delimitar, circunscrever, os casos em que o versado pedido de revisão pode ser equiparado a uma reclamação (administrativa), bem como, aquela que mais se compatibiliza com a proibição da suspensão da execução fiscal fora dos casos inscritos na lei, afirmada, como postulado geral, no art. 85º n.º 3 CPPT. (...)

Veiculadas as razões, fácil é concluir que não podemos satisfazer a pretensão da Rte de ver suspensa a execução fiscal, pendente contra si, não obstante estar garantido o pagamento integral da dívida exequenda, dado o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação que lhe subjaz, onde se ancora, ter sido formalizado muito para além do prazo de reclamação administrativa (bem como, do de reclamação graciosa)».

Por sua vez, no acórdão fundamento – proferido igualmente no âmbito de reclamação de decisão do órgão da execução fiscal que indeferira pedido de suspensão da execução fiscal estribada na apresentação de pedido de revisão oficiosa da liquidação donde emerge a dívida exequenda – decidiu-se, embora sem se fazer qualquer distinção entre pedido de revisão deduzido dentro do prazo de reclamação administrativa e pedido de revisão deduzida para além desse prazo, o seguinte: «*Questão diversa é saber se o pedido de revisão pode fundamentar a suspensão da revisão. Nos termos deste preceito, a execução só ficará suspensa até decisão do pleito (garantida a dívida), em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial.*

Mas não está contemplada na letra da lei a revisão do acto tributário.

Mas, sendo a revisão uma verdadeira reclamação, não pode deixar de se entender que também o pedido de revisão do acto tributário suspende a execução – vide artºs 78º, 1, da LGT e 52º, 1, da LGT e artº 169º, 1, do CPPT.».

Ora, atenta a matéria de facto provada em ambos os arestos, facilmente se conclui que em qualquer dos casos o pedido de revisão oficiosa ocorreu para além do prazo da reclamação - quer se considere esta a reclamação graciosa a que se referem os arts. 70º e segs. do CPPT, quer a referida no art.º 158º e segs. do CPA. **Pelo que a questão de facto é substancialmente idêntica.**

Por outro lado, apesar de o acórdão fundamento se ter limitado a concluir que a revisão referida no n.º 1 do artº 78º da LGT é uma verdadeira reclamação, sem distinguir entre a revisão pedida dentro do prazo da reclamação administrativa e a revisão pedida fora desse prazo, propendemos a considerar que existe a invocada oposição, uma vez que do probatório do acórdão fundamento resulta que o pedido de revisão também tinha sido apresentado fora do prazo referido na 1ª parte do n.º 1 do artº 78º, e que **a questão de direito colocada e tratada é substancialmente idêntica**, por se reconduzir, no fundo, à questão de saber se o pedido de revisão oficiosa a que alude esse art.º 78.º da LGT constitui ou não fundamento para suspender a execução fiscal quando associado à constituição ou prestação de garantia idónea, questão que recebeu respostas divergentes no mesmo quadro de normas legais.

Concluindo-se pela existência de oposição entre os arestos em causa, cabe, então, apreciar o segundo requisito, isto é, se a decisão impugnada está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Isto porque, como foi desenvolvidamente explicado no acórdão proferido no recurso n.º 0452/07 do Pleno desta Secção, o artigo 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002 veio estabelecer que cabe ao Pleno da SCT do STA conhecer de «*recursos para uniformização de jurisprudência*», não se indicando quais os recursos abrangidos por essa designação, e como o CPTA prevê, no seu art. 152.º, um tipo de recursos jurisdicionais a que é atribuída essa designação, é de entender que essa competência se reporta a esses recursos. «*Ao recurso jurisdicional por oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, não é atribuída a designação de «recurso para uniformização de jurisprudência», pelo que se pode questionar se ele subsiste em relação aos processos a que se aplica o ETAF de 2002, uma vez que apenas prevê a intervenção do Pleno em recurso para uniformização de jurisprudência e não se prevê qualquer formação ou tribunal com competência para o conhecimento dos recurso com fundamento em «oposição de acórdãos».*

No entanto, apesar de o CPPT já ter sido alterado por várias vezes desde a entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, não foi introduzida qualquer alteração legislativa no regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, pelo que é de entender que se pretendeu que ele seja mantido. Por outro lado, estabelecendo-se neste art. 284.º um regime especial de recurso para uniformização de jurisprudência, será ele o aplicável, em primeira linha, aos meios processuais a que se aplica o regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, indicados no n.º 1 do art. 279.º.

Sendo assim, cabe ao Pleno da SCT conhecer destes recursos, uma vez que, sendo também fundados em oposição de acórdãos, caberão naquela designação de «recursos para uniformização de jurisprudência», que é de interpretar como reportando-se a todos os recursos jurisdicionais que visam tal finalidade e não apenas àqueles a que o CPTA ou o CPC atribuem tal designação.

O regime aplicável aos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002 é constituído, em primeira linha, pelas regras do art. 284.º, que consubstancia um tipo especial de recurso visando a uniformização de jurisprudência. Para além disso, pressupõe-se neste art. 284.º a aplicação das regras gerais dos recursos jurisdicionais previstas no CPPT, designadamente quanto à legitimidade e quanto à forma e ao prazo de interposição. (...).

Assim, são aplicáveis a estes recursos por oposição de acórdãos, depois das regras deste art. 284.º, as regras gerais constam dos arts. 280.º e 282.º do CPPT. Subsidiariamente, aplicam-se a estes recursos as regras do agravo em processo civil, como determina o art. 281.º deste Código. No que não estiver regulado no recurso de agravo, será aplicável subsidiariamente o regime de recursos jurisdicionais do CPTA [art. 2.º, alínea c), do CPPT], com primazia para as regras do recurso para uniformização de jurisprudência.

É o que sucede, designadamente com as regras que estabelecem os requisitos de admissibilidade deste tipo de recursos, matéria em que é necessário fazer apelo às regras do art. 152.º do CPTA.

O regime que resulta, para o recurso por oposição de acórdãos, da aplicação destas normas é consideravelmente distinto do regime dos recursos para uniformização de jurisprudência, previsto no art. 152.º do CPTA.

Há, desde logo, uma diferença fundamental, quanto ao início do prazo de interposição de recurso (...)

Uma outra diferença é a de que nos recursos jurisdicionais regulados por este art. 284.º há duas fases de alegações (...), enquanto no recurso previsto no art. 152.º do CPTA há uma única alegação do recorrente (n.º 2 deste artigo).

No caso em apreço, o recurso foi tempestivamente interposto, antes do trânsito em julgado do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, não é questionada a legitimidade do Recorrente e foi seguida a tramitação adequada prevista no referido art. 284.º, pelo que se passará a apreciar se se verificam os requisitos de admissibilidade do recurso à face do regime que se

infere do art. 152.º do CPTA», tendo em conta que a admissibilidade dos recursos de acórdãos dos Tribunais Centrais Administrativos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos: (i) existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito; (ii) a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.».

E essa *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. 17º, 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, a questão jurídica que é colocada no presente recurso tem vindo a ser tratada de forma uniforme por este Supremo Tribunal Administrativo nos termos em que foi decidida pelo acórdão recorrido, como se pode ver pela leitura dos acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário de 15/04/2009, no processo n.º 65/09; de 29/07/2009, no processo n.º 649/09; de 20/01/2010, no processo n.º 1237/09; de 25/01/2012, no processo n.º 1/12; bem como do acórdão do Pleno da Secção, subscrito em 16/11/2011 por todos os Conselheiros actualmente em exercício na Secção, no processo n.º 460/11, e onde se decidiu inexistir motivo para conhecer desse recurso por oposição de acórdãos precisamente com o fundamento de que o acórdão aí recorrido (que adoptara a mesma orientação que o acórdão ora recorrido) seguia a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

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

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2012. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maças*.

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

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.

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 perflhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas.*
- III — *Não se verifica, porém, o 2.º requisito se a orientação perflhada no acórdão impugnado corresponde à posição adoptada, por maioria, em recente acórdão proferido em julgamento ampliado nos termos do artigo 148.º do CPTA, com intervenção do (actual) Plenário da 2.ª Secção do STA.*

Processo n.º 944/12-50.
 Recorrente: Cruz & Companhia, Lda.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Isabel Marques da Silva.

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

- Relatório -

1 – Cruz & Companhia, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 6 de Junho de 2012 (fls. 527 a 573 dos autos), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 29 de Fevereiro de 2012, que julgara improcedente a reclamação judicial deduzida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela que lhe indeferira o pedido de dispensa de garantia e subsequente suspensão do processo de execução fiscal, dele interpõe recurso para este Supremo Tribunal, invocando oposição com o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Dezembro de 2011, proferido no recurso n.º 01072/11 (junto como doc. 1 a fls. 611 a 621 dos autos).

A recorrente apresentou (fls. 607 a 610) alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de julgados.

Por despacho de 9 de Agosto de 2012 (fls. 633/634), da Exma. Relatora no TCAN, veio o recurso a ser admitido, no entendimento de que se verifica a invocada 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

H. A alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, em concretização do postulado pelo artigo 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), prevê expressamente o exercício do «direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições» apresentados pelos contribuintes - como sucede, precisamente, nas situações em que ocorre o indeferimento, pela Administração Fiscal, de um pedido de dispensa de prestação de garantia apresentado pelo contribuinte -, e os n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 60.º da LGT vêm indicar, peremptoriamente, as situações

em que poderá ocorrer a dispensa de audição prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

S. O pedido de dispensa de prestação de garantia deverá ser instruído, nos termos legais, com a prova documental necessária (cf. artigo 170.º, n.º 3, do CPPT), todavia, com esta referência a «prova documental necessária», o legislador não está a excluir outros meios de prova admitidos em Direito,

o que redundaria numa restrição materialmente inconstitucional, nas situações em que esses outros meios de prova se mostram imprescindíveis para a demonstração do direito invocado pelo contribuinte no seu pedido de dispensa.

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

U. «No CPPT, quando se estabelecem restrições probatórias (que têm carácter excepcional, como se infere dos arts. 72.º da LGT e 50.º e 115.º, n.º1, do CPPT), é utilizada uma referência explícita nesse sentido, como se constata nos arts. 146.º-B, n.º3, 204.º, n.º1, alínea i), e 246.º do CPPT» - cf. Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.* -, o que não sucede no caso do pedido de dispensa de prestação de garantia.

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

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

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

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

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

a realização de audição prévia da CRUZ & COMPANHIA teria obviado à decisão tomada com semelhantes fundamentos meramente formais,

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

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

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

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

2 - Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

1. Controverte-se nos autos o direito de audição do contribuinte sobre o projecto de indeferimento do pedido de dispensa de garantia.

2. O TCAN tem vindo a entender, de forma maioritária, que o procedimento de dispensa de garantia é um procedimento administrativo enxertado no processo executivo.

3. Mas que o art. 170.º, n.º 3 do C.P.P.T. atribui ao procedimento de dispensa de garantia um carácter de urgência que justifica a aplicação subsidiária do art. 103.º, n.º 1 do C.P.A., por via da aplicação do art. 2.º c) da LGT.

4. Assim sendo, o TCAN tem defendido que, no procedimento de dispensa da garantia, não há direito de audição.

5. O recorrente defende que não é assim porque inexistente qualquer lacuna no ordenamento – jurídico tributário que deva ser suprido por via da aplicação da norma subsidiária.

6. Funda a sua tese no facto de o art. 60.º, 2 da LGT estabelecer um elenco fechado de hipóteses de dispensa da pena e de o art. 170.º, n.º 3 do C.P.P.T. não excluir a prova por via testemunhal, sendo admissível que o contribuinte possa a ela recorrer ou aditar mais elementos probatórios quando a AF julgue insuficientes os inicialmente apresentados.

7. Tais argumentos não procedem.

8. O art. 60.º da LGT não prevê, ao contrário do que sucede com o C.P.A., a inexistência do direito de audição por motivo de urgência.

9. Esta falta de previsão, na ausência de recurso à analogia, conduziria à absoluta inutilização do disposto no art. 170.º n.º 4 do C.P.P.T., que prevê que o pedido de dispensa da garantia seja decidido em dez dias.

10. Na presente hipótese verificam-se, portanto, razões idênticas às que determinaram a regulamentação do caso previsto na lei porque o recurso à analogia é admissível nos termos do art. 10.º, n.º 2 do C.C.

11. Acresce que o elenco estabelecido no art. 60.º, 2 da LGT respeita a motivos de dispensa da pena e não a motivos de inexistência do direito de audição.

12. Mas mesmo esse elenco de fundamentos de dispensa do direito de audição não é taxativo ou exclusivo, antes meramente indicativo, sendo que nada existe na redacção do art. 60.º, 2 da LGT que permita concluir no sentido do carácter fechado daquela disposição legal.

13. Enfim o pedido de dispensa da garantia deve ser instruído com todos os elementos de prova ao dispor do contribuinte.

14. Ainda que se aceitasse como válida a tese de que é possível fazer a prova dos pressupostos da dispensa por via testemunhal, esta devia ser apresentada em conjunto com o pedido.

15. Não o tendo sido e uma vez que o ónus da prova dos pressupostos da dispensa compete ao requerente, esse pedido só pode improceder, não se justificando a concessão de qualquer direito de audição prévio.

Termos em que deve improceder o presente recurso com as legais consequências.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 675, frente e verso, e 676 dos autos, concluindo no sentido de parecer ser de julgar o recurso como não provido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito, sendo a questão que constitui o objecto do presente recurso a de saber está ou não dispensada a audiência do requerente, prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia para suspensão da execução fiscal.

5 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado:

A) O Serviço de Finanças de Tondela, com base em certidão de dívida respeitante a IRC do ano de 2007, no montante global de €536 018,36, instaurou, em 2011-03-31, contra a ora Reclamante, o processo de execução fiscal n.º 2704200501001043, cfr. cabeçalho da reclamação constante de fls. 51 e segs. e fls. 3 e 4, ambos destes autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido o mesmo se dizendo dos demais documentos *infra* referidos;

B) Ao ser citada para a execução vinda de referir, em 2011-04-07, a Reclamante alegando ter apresentado, naquele dia, impugnação a discutir a legalidade da liquidação originadora da quantia exequenda, requereu a isenção da prestação de garantia alegando:

- que pretende suspender os presentes autos de execução até à prolação de uma decisão judicial transitada em julgado, sendo que a mera apresentação daquele processo não tem por si só efeito suspensivo;

- dificuldade no acesso ao crédito bancário pois que no seu giro diário exige financiamento bancário sendo que uma eventual prestação de garantia só iria enfraquecer a sua posição junto da banca;

- já prestou garantias no valor global superior a € 4 000 000,00 não permitindo a sua situação patrimonial prestar mais garantias e se tivesse que as prestar outro caminho não restaria que não fosse o de se apresentar à insolvência;

- por força de uma divergência com o IFAP e IVV encontra-se a ser executada noutros processos cujo montante global ascende a cerca de € 29 517 726,21;

- não ter qualquer responsabilidade na “insuficiência ou inexistência de bens” cfr. fls. 5 a 42;

C) O Órgão de Execução Fiscal, por despacho proferido em 18 de maio de 2011 indeferiu o pedido com os fundamentos, por um lado, da falta de produção de prova da irreparabilidade do prejuízo causado à executada e, por outro, da falta de produção de prova da irresponsabilidades da executada pela situação de insuficiência/inexistência de bens e dispensou a audiência prévia da Requerente por entender que a situação é enquadrável na previsão da Circular n.º 13/99 porque a Administração Fiscal se limitou a apreciar os factos dados pelo contribuinte e a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso, vide fls. 47 e 48;

D) Despacho notificado à Reclamante em 20-05-2011 e que originou a reclamação aqui em apreciação, apresentada, via correio em 30-05-2011, a qual, no fundamental, retomou a argumentação do requerimento referido em C), cfr. fls. 51 a 138 dos presentes autos;

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

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

G) Tal como já se aludiu em C) a Reclamante já prestou, noutro processo executivo, garantias no valor global de € 3 131 919,55; outra garantia bancária prestou no montante de € 93 574,82 e, para além das referidas, outras garantias não bancárias prestou num total superior a € 800 000,00, vide depoimento da 1ª testemunha e fls. 35;

H) Em janeiro de 2011 a Reclamante tinha pendentes processos de execução fiscal cujo total (quantia exequenda + juros de mora e custas) ascendia a €35 073 038,61, sendo que desta quantia cerca de €10 000 000,00 respeitam a taxas idênticas às em causa nestes autos e, mais de € 17 000 000,00 a subsídios, cfr doc. de fls. 19 a 35;

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

J) A diminuição das vendas é situação que se vem verificando desde há cerca de dez anos, cfr. depoimento da 2ª testemunha a qual trabalha para a Reclamante há cerca de 30 anos assumindo-se como secretária da gerência;

K) Ao nível das vendas realizadas pela Reclamante o mercado interno e o externo assumem um peso relativo idêntico ou seja cerca de 50% para cada um sendo que apenas no mercado interno se vêm colocando problemas de cobrança junto dos clientes, cfr. depoimento das duas primeiras testemunhas, fundamentalmente da segunda;

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

M) A solicitação da Reclamante a Ernst & Young apresentou estudo realizado em meados de julho de 2001 onde apontou soluções de reestruturação para Aquela e respetivo grupo empresarial em que se insere, vide depoimento da 3ª testemunha e doc. que a Reclamante juntou em sede de inquirição em processo conexo e que, se necessário, juntará cópia aos presentes autos;

N) Apesar da alienação vinda de referir no balanço de 31 de dezembro de 2009 a Reclamante ainda apresentava imobilizações corpóreas num valor próximo dos € 5 000 000,00, cfr. o já aludido balanço constante de fls. 129 a 131;

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

Factos Não provados

A) *Que tenha havido recusa de pedidos de garantia bancária. As duas primeiras testemunhas, as únicas que se pronunciaram sobre o encarecimento e dificuldade do crédito bancário não referiram situações de recusa;*

B) O valor exato das vendas referidas em N) dos factos provados, o tempo, o modo e o como foi o respetivo preço recebido. Não olvido que as testemunhas, nomeadamente a 1ª referiu que o preço foi recebido mas é uma mera afirmação que podia e devia ser complementada, consolidada com prova documental. Podia e devia pois que, por exigência legal os referidos negócios tiveram tradução documental e tiveram que ser relevados contabilisticamente. Como supra se disse porque são factos em discussão na Impugnação Pauliana mais se exigia à Reclamante que, com prontidão pudesse obter e juntar aos autos os referidos elementos. A Reclamante, que tanto apela para os valores em causa, trata com tanta ligeireza da comprovação destes factos que, por razões não esclarecidas, não juntou qualquer documentação que atestasse o quando, o quanto, o como do recebimento pela Reclamante do preço. E mesmo quanto ao valor o depoimento das testemunhas para além de impreciso deixou dúvidas sobre o total dos valores envolvidos sendo que seriam superiores a dois milhões de euros mas a dada altura porque distinguiram os imóveis onde estão as instalações da Reclamante e as vinhas e que o valores destas e daqueles seria aproximado ficando a ideia de que podemos estar perante um valor superior a quatro milhões em vez do superior a dois milhões; ainda a propósito do preço atente-se que a Fazenda Pública nas suas alegações referiu que as vendas não originaram qualquer pagamento mas tão só a “liquidação por parte da adquirente de supostos débitos da Reclamante”; por outro lado relembra-se que a 1ª testemunha afirmou que a contabilidade de Reclamante está organizada de molde a fornecer elementos contabilísticos atualizados, num prazo máximo de 15 dias, vide notas de fundamentação da alínea F). Há a capacidade para fornecer mas não houve a vontade de esclarecer e documentar efetivamente o que alegou;

C) Que as vendas referidas em N) dos factos provados tenham resultado do estudo aludido em O) daqueles factos. Temos presente que o depoimento da 3ª testemunha aponta nesse sentido mas como compreender que entre ele as vendas tenham decorrido cerca de três anos. A factualidade registada não significa que não possa haver alguma ligação mas entendemos que os autos não fornecem elementos suficientes para afirmar uma decorrência direta e necessária entre aquelas e o estudo;

D) Apesar do descrito em I) dos factos provados não se apurou a concreta razão do não recebimento atempado dos salários dos meses de agosto, setembro e outubro do ano de 2011. Sei que as Testemunhas, principalmente as duas primeiras, aludiram a uma relação de causa efeito entre os resultados negativos, a diminuição de vendas e a dificuldade na cobrança dos créditos mas como compreender que as vendas estão a diminuir desde há cerca de dez anos e isso tem sido compatível com a obtenção de lucros pelo menos entre 2005 a 2009; os prejuízos ocorreram em 2010 e o atraso no pagamento dos salários é de 2011. Em 2011 há perspectivas de lucro ou prejuízo? O referido atraso pode ter resultado de dificuldades de tesouraria meramente temporárias ou de muitas outras razões.

6 – Apreciando.

6.1 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 negou provimento ao recurso interposto pelo ora recorrente CRUZ & COMPANHIA, LDA. por preterição do direito de audiência prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de garantia (cfr. Acórdão recorrido, a fls. 545 a 556 dos autos).

Não obstante a Relatora do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (cfr. fls. 633 e 634 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 2011, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

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

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

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

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, op. cit., p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se existe ou não obrigação legal, em face do artigo 60.º da LGT, de audiência prévia do requerente antes do indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal.

A esta questão respondeu o acórdão recorrido no sentido de não ser exigível a audiência do contribuinte prévia ao indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia, fundamentando o decidido em dois acórdãos muito recentes daquele Tribunal Central Administrativo Norte, que, por sua vez, remetem para o Acórdão deste Supremo Tribunal de 23 de Fevereiro de 2012 no que respeita à respectiva fundamentação (cfr. acórdão recorrido, a fls. 545 a 556 dos autos), enquanto o acórdão fundamento (Acórdão do STA de 14 de Dezembro de 2011, rec. n.º 1072/11) considerou que o despacho que indefere pedido de dispensa de garantia qualifica-se como verdadeiro acto administrativo em matéria tributária e que em face dessa definição como actos administrativos definidores de uma situação jurídica que no caso é desfavorável ao contribuinte, impunha-se a sua prévia audiência, de acordo com o estatuído nos artigos 100.º do CPA e 60.º da LGT.

Estamos, pois, perante respostas expressas divergentes à mesma questão fundamental, no quadro de uma situação de, não sendo idêntica, é similar no que respeita sua subsunção às mesmas normas legais e perante um quadro normativo que se mantém inalterado.

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 recente 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. 17º, 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, a posição assumida, por maioria (com dois votos de vencido e duas outras declarações de voto), no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5/2012 (proc. n.º 708/12), publicado na 1.ª série do Diário da República de 22 de Outubro de 2012, proferido em julgamento ampliado, nos termos do artigo 148.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, com intervenção do (actual) plenário da Secção de Contencioso Tributário.

Acresce que, como se colhe das declarações de voto apostas no referido Acórdão e se confirma pela leitura dos recentes Acórdãos deste Supremo Tribunal de 23 de Fevereiro de 2012 (rec. n.º 59/12), de 12 de Abril de 2012 (rec. n.º 247/12), de 9 de Maio de 2012 (rec. n.º 446/12), 23 de Maio de 2012 (rec. n.º 489/12), de 7 de Março, 11 de Julho e de 8 de agosto de 2012 (rec. n.º 185/12, 665/12 e 803/12, respectivamente) e de 12 de Setembro de 2012 (rec. n.º 864/12), a actual divergência existente entre os membros da 2.ª Secção do STA respeita apenas ao fundamento da dispensa de audiência prévia ao indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, que não à própria dispensa em si mesma, onde a orientação por todos assumida é unânime no sentido da sua inexigibilidade.

Acresce que o próprio Relator do Acórdão apontado como fundamento do recurso (Senhor Conselheiro Casimiro Gonçalves) consignou no Acórdão de 23 de Maio de 2012 (rec. n.º 498/12) que “revia posição”, tendo sido, inclusive, o Relator do Acórdão, em julgamento ampliado, n.º 5/2012, já referido.

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 Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2012. — *Isabel Cristina Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

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 corresponde à perfilhada em dois recentes Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA, tomados por unanimidade, e subscritos por todos os Conselheiros actualmente integram a Secção.*

Processo n.º 1100/11-50.

Recorrente: Sonaerp — Retail Properties, S. A., e Ministério Público.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

- Relatório -

1 – O Ministério Público e SONAERP – RETAIL PROPERTIES, SA, esta com os sinais dos autos, não se conformando com o Acórdão deste Supremo Tribunal, de 7 de Março de 2012 (fls. 199 a 216 dos

autos), que negou provimento ao recurso interposto por SONAERP – RETAIL PROPERTIES, SA da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra o acto de fixação do valor patrimonial tributário das fracções “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “F” do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia da Nazaré sob o artigo n.º 10012, vêm, nos termos dos artigos 280.º, n.º 1, 282.º n.º 1, 283.º e 284.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o acórdão também deste Supremo Tribunal de 10 de Março de 2011, proferido no recurso n.º 0862/10.

Os recorrentes apresentaram alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, o Ministério Público a fls. 237 e 238, a SONAERP a fls. 242 a 247.

Por despacho de 7 de Maio de 2012 (fls. 255) veio o recurso a ser admitido, no entendimento de que se verifica a invocada 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.

A) O Ministério Público termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1.º *A função resultante de regulamento ainda que seja normativa não é impeditiva de que se conheça da falta de fundamentação enquanto vício de forma resultante do acto tal como o mesmo foi praticado e em face dos direitos e interesses juridicamente tutelados — assim, ainda conclusão I do recurso que foi inicialmente interposto;*

2.º *Tal vício poderá existir mesmo no caso de exercício de poderes vinculados — assim, ainda, acórdão do Pleno do STA de 21/6/89, in A.D. 3335, p. 1365/1375;*

3.º *A fundamentação do acto de avaliação deve abranger os critérios e ponderação dos factores em que se fundou o coeficiente de localização que foi utilizado, ainda que os mesmos sejam de considerar como técnicos, em face do previsto nos artigos 77.º n.ºs 1 e 2 e 82.º n.ºs 1, 2 e 3 da LGT, e no quadro do previsto nos arts. 42.º n.ºs 2 e 3, 61.º e 62.º n.º 1 als. a) e b) do CIMI;*

4.º *Sendo de presumir que os mesmos constem de proposta da CNAPU, a sua obrigatoriedade obtém ainda justificação no princípio da transparência que nesse âmbito é de salvaguardar, e atentos os direitos juridicamente tutelados de ser requerida 2.ª avaliação e de, quanto ai resultado desta, ser apresentada impugnação nos termos do CPPT, conforme previsto nos arts. 76.º e 77.º do CIMI, os quais não podem dispensar uma “certeza jurídica” a esse respeito;*

5.º *O acesso a tal, ainda que possível através da Lei de acesso aos Documentos Administrativos, não é, pois, de configurar como satisfazendo o direito à notificação expressa e da plenitude da garantia jurisdicional decorrentes do disposto nos n.ºs 3, 4 e 5 do art. 268.º da CRP;*

6.º *Não tem sido considerada a aplicação do previsto no art. 37.º do CPPT, conforme, aliás, se defende que melhor seria ter-se admitido;*

7.º *defende-se, pois, como solução no dito contexto a anulabilidade do acto de avaliação praticado — art. 135.º do CPA —, conforme solução adoptada no acórdão que serve de fundamento ao presente recurso.*

No entanto, seja como for que decidam sempre farão Justiça!

B) A recorrente particular remata as suas alegações formulando as conclusões seguintes:

i. *No presente recurso por oposição de acórdãos, estão em confronto as seguintes decisões da secção de Contencioso tributário deste Supremo Tribunal Administrativo: o Douto Acórdão proferido nos presentes autos, no segmento em que julgou pela **suficiente fundamentação do acto avaliativo** (cfr. ponto 3.2.1, a páginas 8-15 do acórdão recorrido), e o Douto Acórdão de 10.03.2011, dada 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. 77.º n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária e 125.º do Código de Procedimento Administrativo, e, bem assim, a **necessidade de fundamentação dos actos de avaliação**, nos termos do disposto no artigo 84.º n.º 3 da Lei Geral Tributária.*

iii. *Nos termos do disposto no artigo 38.º 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 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 42.º n.º 1 do CIMI, ou aprovados pela Portaria n.º 982/2004, de 04.08, n.º 1426/2004, de 25.11, e n.º 1022/2006, de 20.09. — 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 1,00.***

v. Nem a Recorrente, nem qualquer Tribunal sabe, ou pode saber, de que modo foi determinado aquele coeficiente, e, portanto, utilizando, com a devida vênia, as palavras do douto acórdão recorrido, não é possível conhecer **“todos os elementos que conduziram à essa fixação, com indicação dos critérios utilizados e das operações de apuramento da matéria tributável”**.

vi. **Nada existe nos autos, que permita à Recorrente — ou a qualquer outro Contribuinte colocado na sua posição — perceber qual ou quais das características do imóvel, referidas no n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, foram consideradas, e em que medida, para a determinação do concreto coeficiente de localização de 1,00.**

vii. O n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, ao referir os elementos que contribuem, ou podem contribuir, para a fixação do coeficiente de localização, o faz de modo **meramente exemplificativo**, 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 valores que, **em concreto**, foram considerados para a fixação do **concreto** coeficiente de localização aplicado, de 1,00? 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 apenas alguns desses? Ou terão sido considerados outros factores? E quais? E em que medida?**

ix. **Nada disto consta dos autos, ou resulta do procedimento de avaliação, resultando, outrossim, que o Contribuinte solicitou essa explicação 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 84.º n.º 3 da LGT.

xi. Veja-se que, nos termos do artigo 42.º 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 Cl, **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 61.º 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 42.º 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 rodeia 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 Cl de 1,00 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, superior ou inferior.**

xvi. Resulta do douto acórdão recorrido que o coeficiente concretamente aplicado «(...) não podia ser moldado ou alterado pelos peritos que intervieram na avaliação. **Razão por que não pode haver, quanto a estes aspectos, qualquer falta ou insuficiência de fundamentação.**».

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 a 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 1,00, 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. É essa, de resto, a jurisprudência firmada por este Supremo Tribunal (Sic. Ac. STA, de 10.03.2011, 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. 42.º, 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.».

xxi. Sendo absolutamente desconhecidos, pelos destinatários 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 42.º 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.

xxii. 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.

xxiii. Assim sendo, como é, as avaliações em causa padecem de falta de fundamentação, em violação do disposto nos artigos 77.º n.º 1 e 2 e 84.º n.º 3 da Lei Geral tributária (LGT), e 268.º 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.

xxiv. O artigo 42.º 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, seriam inconstitucionais, por violação do disposto no artigo 268.º 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 42.º n.º 1 do CIMI, não consta a completa fundamentação da determinação do coeficiente concretamente aplicado.

xxv. O artigo 42.º 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, 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.

NESTES TERMOS, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exas., concedendo provimento ao presente recurso, farão, como sempre, inteira **JUSTIÇA!**

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal não emitiu parecer em razão de um dos recursos ter sido interposto por ele próprio.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito, sendo a questão que constitui o objecto do presente recurso a de saber se ocorre o vício de falta de fundamentação, determinante da anulabilidade do acto de fixação do valor patrimonial tributário impugnado, se não forem explicitadas as razões pelas quais foi fixado o concreto coeficiente de localização aplicado.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

A- Na sequência da apresentação da declaração Modelo 1 pela impugnante, em 28/01/2010, com vista à inscrição das fracções A, B, C, D, E e F do prédio urbano sito na Av. Abílio Santos e Sousa, n.º 3, Calhau, Nazaré, inscrito na matriz sob o artigo 10012, da freguesia da Nazaré, foi efectuada a avaliação do referido prédio em 09/12/2009 (vide fls. 3 a 17 do procedimento de segunda avaliação apenso);

B- Notificada a impugnante do resultado dessas avaliações, requereu uma 2.ª avaliação, indicando como seu representante, o Sr. Carlos Adalberto Mendes Rodrigues da Costa Ferreira (cfr. fls. 20 a 30 do procedimento de segunda avaliação apenso);

C- O perito indicado pela impugnante foi notificado para comparecer no dia 08/07/2010, às 14h00, no respectivo Serviço de Finanças, para constituição da comissão de avaliação, a fim de se proceder à 2.ª avaliação do prédio, pelos ofícios n.º 000896 e 000955, datados, respectivamente de 17/06/2010 e 25/06/2010, que aqui se dão por integralmente reproduzidos (cfr. fls. 41 a 52 do procedimento de segunda avaliação apenso);

D- A comissão de avaliação foi constituída pelos seguintes elementos: Luís Filipe Pinto Rodrigues da Silva - Perito Regional (presidente); João Manuel Agostinho Lopes Nogueira - Perito regional (vogal); e, Carlos Adalberto M. Rodrigues da C. Ferreira - Perito das partes (fls. 41 do procedimento de segunda avaliação e 54 e seguintes);

E- Em 08/07/2010 foi tomado compromisso de honra ao perito indicado pela impugnante (fls. 53 do procedimento de segunda avaliação apenso);

F- Em 24/08/2009, depois da comissão de avaliação ter visto e examinado o prédio descrito, procederam à avaliação do prédio descrito nas fichas de avaliação n.º 3161309, 3161310, 3161311, 3161312, 3161313 e 3161354, relativas, respectivamente, às fracções A, B, C, D, E e F (fls. 63 a 71 do procedimento de segunda avaliação apenso);

G- A comissão deliberou por maioria confirmar os valores patrimoniais resultantes da ponderação dos dados constantes no processo (cfr. fls. 76 a 93 do procedimento de avaliação apenso);

H- As avaliações supra referidas tiveram o voto de vencido do representante da impugnante por não concordar com o valor atribuído, com a seguinte fundamentação “uma vez que segundo o seu entendimento a avaliação em causa não se encontra devidamente fundamentada, tendo em conta não ser possível perceber quais os critérios utilizados pela administração fiscal para fixar o coeficiente de localização” (fls. 76 a 93 do procedimento de avaliação apenso);

I- Na segunda avaliação à fracção A foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 973.840,00, conforme comprovativo provisório de fls. 76 a 78 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

J- Na segunda avaliação à fracção B foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 222.930,00, conforme comprovativo provisório de fls. 79 a 81 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

K- Na segunda avaliação à fracção C foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 236.53000, conforme comprovativo provisório de fls. 82 a 84 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

L- Na segunda avaliação à fracção D foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 24.650,00, conforme comprovativo provisório de fls. 85 a 87 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

M- Na segunda avaliação à fracção E foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 41.590,00, conforme comprovativo provisório de fls. 88 a 90 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

N- Na segunda avaliação à fracção F foi atribuído o valor patrimonial tributável de € 12.800,00, conforme comprovativo provisório de fls. 91 a 93 do procedimento de segunda avaliação apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido;

O- O coeficiente de localização aplicado na avaliação do prédio identificado na alínea a) foi de 1,00 (fls. 77, 80, 83, 86, 89, 92 e print de fls. 104 do SIGIMI- Sistema de Informação Geográfica do Imposto Municipal Sobre Imóveis, publicado no sítio www.e-financas.gpv.pt);

P- Em 21/07/2010 foi a impugnante notificada do resultado da 2.ª avaliação, pelos ofícios nos 5860623, 6860635, 6860638, 6860642, 6860645 e 6860652, datados de 13/07/2010 (fls. 50 a 55 dos presentes autos);

Q- Em 19/10/2010 a impugnante apresentou via e-mail a presente impugnação (fls. 1).

6 – Apreciando.

6.1 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 decidiu que se considera *suficientemente fundamentado o acto tributário de fixação do valor patrimonial tributário*, embora este não especifique quais dos critérios previstos no n.º 3 do artigo 42.º do CIMI que levaram a fixar o coeficiente de localização (Cl) fixado em Portaria concretamente aplicado pelos avaliadores, pois que em relação a tal critério os peritos avaliadores se limitaram a aplicar o coeficiente de localização regulamentar.

Não obstante a Relatora do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (cfr. fls. 255 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 2010, 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 controvertida de saber se a fundamentação legalmente exigível do acto de fixação do valor patrimonial tributário de prédio urbano abrange a explicitação dos concretos elementos que levaram à fixação do coeficiente de localização aplicado pelos avaliadores recebeu expressa decisão oposta no acórdão recorrido e no invocado como fundamento – o acórdão deste STA de 10 de Março de 2011, proferido no processo n.º 0862/10, já transitado em julgado – sendo o mesmo o quadro legal aplicável (arts. 77.º n.º 1 da LGT, 42.º e 45.º n.º 3 do Código do IMI e Portarias n.º 982/2004, de 4 de Agosto, n.º 1426/2004, de 25 de Novembro e n.º 1022/2006, de 20 de Setembro,) e versando os arestos sobre situações de facto substancialmente idênticas.

Assim, no acórdão recorrido, considerou-se que (...) *a fundamentação do acto de avaliação que a lei exige nos artigos acima citados reporta-se à explicitação dos critérios e factores adoptados pelos próprios avaliadores e às operações de apuramento do valor patrimonial tributário do prédio que estes levam a cabo, e nunca à explicitação das razões que terão conduzido à emissão de um regulamento ministerial com um determinado conteúdo ou, mais, concretamente, das razões que terão levado à aprovação regulamentar pelo Ministro das Finanças de um critério que são obrigados a aplicar. E porque, tanto a fórmula utilizada como o CI aplicado, resultam da aplicação directa de normas legais e regulamentares, traduzindo elementos objectivos que não dão qualquer espaço à subjectividade ou discricionariedade dos avaliadores, é óbvio que o acto tributário aqui em questão permite a total reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pelos peritos avaliadores para chegarem àquele concreto valor patrimonial tributário. Pode, pois, considera-se suficientemente fundamentado o acto tributário de fixação do valor patrimonial tributário quando as fichas e o termo de avaliação contém a individualização dos prédios avaliados, a sua identificação geográfica no respectivo concelho e freguesia, a indicação da percentagem e coeficientes legais aplicados, as operações de quantificação e as normas aplicadas, por tal permitir compreender o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores* (cfr. Acórdão recorrido, a fls. 211 dos autos).

Por seu turno, no acórdão invocado como fundamento, consignou-se que *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, que a fixação deste coeficiente deve resultar da ponderação de vários factores, indicados no n.º 3 do art.º 42º do CIMI, 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.”

O acórdão recorrido concluiu, pois, pela suficiente fundamentação dos actos de determinação do valor patrimonial tributário sindicado nos autos, enquanto o acórdão fundamento considerou, por sua vez, insuficientemente fundamentados os actos de avaliação dos imóveis inscritos na matriz urbana da freguesia da Luz, sob os n.ºs 6025 a 6030, 6099 a 6104, 6179 a 6183, 6242 a 6246 e 6248.

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

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 recente 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. 17º, 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, precisamente a posição assumida nos acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 2 de Maio de 2012 (rec. n.º 307/11) e do passado dia 21 de Novembro de 2012 (rec. n.º 747/11), ambos tomados por unanimidade (embora o primeiro com duas declarações quanto à fundamentação adoptada) e subscritos por todos os Conselheiros em exercício na Secção.

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 Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pelo recorrente particular, pois que o Ministério Público delas está isento.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2012. — *Isabel Cristina Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 12 de Dezembro de 2012.

Assunto:

Princípio da plenitude da assistência dos juízes. Oralidade. Imediação.

Sumário:

- I — O princípio da plenitude da assistência dos juízes, estabelecido no artº 654.º do CPC, só tem aplicabilidade para a decisão sobre a matéria de facto.*
- II — Em sede de contencioso tributário/processo de impugnação, o julgamento da matéria de facto e o julgamento de direito estão cometidos ao juiz que profere a sentença, não existindo a dicotomia que se verifica em processo civil, entre a fase de audiência de julgamento, onde são produzidas as provas para a determinação dos factos e a da prolação da decisão, onde é feito o enquadramento jurídico dos factos determinados ao caso e afirmada a consequente decisão.*
- III — Embora o princípio da plenitude da assistência dos juízes seja um corolário dos princípios da oralidade e da imediação, na apreciação da prova, sendo preferível que ocorra contacto directo, imediato, entre o juiz e a testemunha, tal princípio não é absoluto.*

- IV — *Ainda assim, o princípio da imediação sofria limitações, pois em tempos não muito distantes, mas em que não existia a nova tecnologia da videoconferência, sempre se utilizou a inquirição por carta precatória concretizada em meios escritos ou áudio que não proporcionavam a imediação na sua plenitude do juiz julgador com a testemunha mas valorizados e aproveitados na busca da verdade material influenciando a fixação do probatório e a realização da justiça.*
- V — *Tais limitações continuam a justificar-se sobretudo quando se tem de ponderar, também, os inconvenientes de um “desaforamento” generalizado de processos ou a sua remessa para prolação de sentença a Magistrados entretanto destacados para equipas extraordinárias de recuperação de processos como as criadas pela Lei n.º 59/2011 de 28 de Novembro.*
- VI — *Sopesando as vantagens e inconvenientes, sempre por atenção ao quadro legal supra exposto, o qual, reitera-se, não encerra norma própria que imponha a aplicação do dito princípio na pureza enunciada e, atendendo também à especialidade do processado da impugnação judicial que não tem uma fase autónoma de fixação dos factos provados e não provados somos levados a considerar, numa interpretação sistemática, também pautada por critérios de justiça e equidade, que se justificam as referidas limitações consubstanciadas na prática em dever **ser o juiz a quem o processo está distribuído a elaborar a sentença no momento em que a mesma tem de ser proferida.***

Processo n.º 1152/11-50.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Ascensão Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Relatório: O Sr. Conselheiro Presidente do TAF de Braga procedeu ao reenvio prejudicial para este STA tendo em vista a apreciação de questão que formula nos seguintes termos:

«No processo de impugnação judicial a sentença tem de ser proferida pelo juiz que presidiu à fase instrutória, em conformidade com o princípio da plenitude da assistência do juiz, ou deve ser proferida pelo juiz a quem o processo está distribuído no momento em que ela tem de ser proferida?»

Para fundamentar o seu pedido refere, em síntese:

- A questão de saber se o princípio da plenitude da assistência do juiz tem aplicação nos processos de impugnação judicial, em que não há audiência final, tem sido controvertida, tendo o CSTAF, por deliberação de 19/11/2008 (sic) -quereria dizer-se 07/09/2009-, adoptado o entendimento seguinte:

«1 — Nas acções administrativas especiais, reguladas no CPTA, bem como em todas as acções tramitadas segundo as normas do CPTA, as sentenças ou acórdãos devem ser proferidas pelo juiz que presidiu ao julgamento da matéria de facto, sem prejuízo de, nos casos em que tal se mostre inviável, a sentença dever ser proferida pelo juiz que resulte do mecanismo legal aplicável.

2 — Nos processos de impugnação e de oposição e naqueles que são tramitadas segundo as normas do CPPT, as sentenças deverão ser proferidas pelo juiz que preside à fase instrutória, observando-se igualmente o disposto no número anterior.

3 — Nos processos tramitados de acordo com as normas do CPC, o juiz que for transferido, promovido ou aposentado e que tenha assistido a todos os actos de instrução e discussão praticados na audiência final, concluirá o julgamento com decisão sobre a matéria de facto.»

Porém, recentemente, o Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão de 27/9/2011, proferido no processo n.º 02021/07, decidiu em sentido contrário, entendendo que aquele princípio não tem aplicação em processos de impugnação judicial.

- Trata-se de questão de difícil resolução e que suscita dificuldades sérias, pois há argumentos no sentido da aplicação daquele princípio da plenitude da assistência do juiz ao contencioso tributário.

- Trata-se, igualmente, de questão nova, na medida em que não tem sido suscitada nos tribunais tributários, só surgindo actualmente, em múltiplos processos, como consequência do cumprimento da referida deliberação do CSTAF, de 19/11/2008.

- Para além de ser seguro que a questão pode vir a ser necessário resolver em múltiplos processos tributários.

Por acórdão de 21/03/2012 neste STA foi decidido: “nestes termos acorda-se em admitir o presente reenvio prejudicial, que assim prosseguirá seus termos, com distribuição pelos juízes que integram o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste STA, devendo proceder-se à pertinente distribuição dos autos (cfr. o n.º 2 do art. 27º do ETAF).

Sem custas”.

O MP teve vista dos autos e a fls. 36 a 38 exarou o seguinte parecer:

“A exposição do Senhor Presidente do TAF Braga alinha com clareza os fundamentos que justificam o reenvio prejudicial para o STA (Pleno SCT), no sentido de pronúncia vinculativa sobre a questão enunciada a final: dificuldade séria de resolução; capacidade de expansão da controvérsia para além dos limites da situação singular onde foi suscitada (art. 27º n.º 2 ETAF 2004; art. 93º CPTA)

Questão decidenda

No processo de impugnação judicial a sentença tem de ser proferida pelo juiz que presidiu à fase instrutória, em conformidade com o princípio da plenitude da assistência do juiz, ou deve ser proferida pelo juiz a quem o processo está distribuído no momento em que ela tem de ser proferida?

A resolução da questão deve ponderar as considerações seguintes:

1. O Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, por deliberação de 19.11.2008, emitiu pronúncia explícita sobre a questão, ao manifestar o entendimento de que

1- Nas acções administrativas especiais, reguladas no CPTA, bem como em todas as acções tramitadas segundo as normas do CPTA, as sentenças ou acórdãos devem ser proferidos pelo juiz que presidiu ao julgamento da matéria de facto, sem prejuízo de, nos casos em que tal se mostre inviável, a sentença dever ser proferida pelo juiz que resulte do mecanismo legal aplicável

2- Nos processos de impugnação e de oposição e naqueles que são tramitados segundo as normas do CPPT, as sentenças deverão ser proferidas pelo juiz que preside à fase instrutória, observando-se igualmente o disposto no número anterior

2. O princípio da plenitude da assistência dos juízes tem expressão normativa, consistindo em só poderem intervir na decisão da matéria de facto os juízes que tenham assistido a todos os actos de instrução e discussão praticados na audiência final (art. 654º n.º 1 CPC)

3. Apesar de no processo de impugnação judicial o julgamento da matéria de facto não se autonomizar do julgamento da matéria de direito (arts.123º CPPT), mantêm-se válidas as razões determinantes da aplicação do princípio no domínio do processo civil, que se podem enunciar nos seguintes termos:

-conveniência do proferimento da sentença pelo juiz que presidiu à fase instrutória para a formação da prudente convicção do tribunal acerca de cada facto, enquanto critério subjacente à livre apreciação da prova (art. 655º n.º 1 CPC)

-vantagem acrescida da aplicação do princípio no caso de produção de prova testemunhal, em que os possíveis modos dicotómicos de expressão da oralidade do depoimento (v.g peremptoriedade/indecisão; completude/incompletude; espontaneidade / constrangimento) podem ser relevantes para a sua valoração pelo juiz, manifestada nos parâmetros vinculativos da análise crítica e da especificação dos fundamentos da convicção (art.1230 n.º 2 segundo segmento CPPT; art. 653º n.º 2 CPC)

4.A irrelevância do argumento invocado no acórdão TCA Norte identificado na exposição do juiz presidente do TAF Braga, na medida em que a norma que exprime a aplicação do princípio da plenitude da assistência do juiz não foi revogada pela superveniente vigência de norma que permite às partes o pedido de gravação da prova produzida na audiência final (art. 522º-B CPC redacção do DL n.º 183/2000,10 Agosto)

5.As situações de inviabilidade na aplicação do princípio, embora impregnadas de singularidades casuísticas, devem ser apreciadas à luz dos critérios definidos no art. 654º n.ºs 2 e 3 CPC, com as adaptações justificadas pela circunstância de no processo de impugnação judicial a estrutura da sentença comportar o julgamento da matéria de facto e da matéria de direito

6.Eventuais dificuldades de ordem logística (por exemplo decorrentes do transporte dos processos para o tribunal onde o juiz que deva proferir a sentença se encontra a exercer funções) não devem prevalecer sobre a solução imposta pela aplicação do princípio da plenitude da assistência do juiz, sustentada em argumentos hermenêuticos relevantes.

Neste contexto a questão submetida à apreciação do STA deve ser resolvida com pronúncia vinculativa nos seguintes termos:

No processo de impugnação judicial a sentença deve ser proferida pelo juiz que presidiu à fase instrutória, sem prejuízo de, nos casos em que tal se mostre inviável, a sentença dever ser proferida pelo juiz a quem o processo esteja distribuído no momento da prolação da decisão final.”

2- Mostram os autos que:

1) No dia 07/07/2011 a Mmª Juíza, titular do processo, presidiu à produção de prova levada a cabo no âmbito dos presentes autos (Proc.117/11.6 BEBRG).

2) A mesma Mmª Juíza foi depois destacada para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

3) Em 14/12/2011 o Mº juiz que ocupou o lugar deixado vago pela referida Mmª juíza proferiu despacho naqueles autos no qual considerou que se impunha a clarificação da situação, que considerou controvertida, quanto a saber a qual dos Magistrados compete a elaboração da sentença se àquele que presidiu à inquirição de testemunhas se aquele que lhe sucedeu no lugar e passou a ser titular do processo, e determinou que os autos fossem presentes ao senhor Presidente do TAF de Braga para os fins tidos por convenientes, designadamente para os efeitos previstos no artº 93º do CPTA.

4) O Senhor Presidente do TAF de Braga procedeu ao reenvio prejudicial para o Pleno da secção de Contencioso tributário do Supremo tribunal administrativo sendo que por acórdão de 21 de Março de 2012 foi decidido admitir o presente reenvio prejudicial.

3-DECIDINDO NESTE STA

A questão que foi formulada para apreciação pelo Pleno da Secção de Contencioso tributário do STA e à qual nos cingiremos, exclusivamente, refere-se, especificamente à forma de processo impugnação judicial prevista no artº 97º n.º 1 als a) a g), cuja regulamentação consta do capítulo II do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), artºs 99º a 134º do mesmo compêndio normativo.

Esta questão já foi objecto de reflexão e análise quer pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais quer pelo Conselho Superior da Magistratura e, ainda, por alguma jurisprudência.

Assim constatamos que:

O CSTAF tomou em 19/11/2008 deliberação do seguinte teor: *“Atendendo às inúmeras exposições apresentadas neste Conselho a dar conhecimento quer de sentenças que são proferidas meses ou anos depois da produção da prova, quer de casos em que não intervêm na decisão os juízes que assistiram à fase da instrução do processo, discussão da matéria de facto e julgamento, impõe-se relembrar a todos os Senhores Juizes desta jurisdição que o princípio da plenitude de assistência dos juizes”* (cf. epígrafe do artº. 654.º do CPC), reforçado pelos da celeridade, eficiência e agilização processual, recomenda que seja o juiz do julgamento da matéria de facto a elaborar a sentença”.

Esta deliberação foi remetida ao Conselho Superior da Magistratura, na consideração de que havia toda a conveniência em este Conselho se pronunciar.

Na sessão Plenária Extraordinária de 14/07/2009 do Conselho Superior da Magistratura foi decidido concordar com parecer previamente elaborado (Parecer de 02/07/2009, produzido parecer da autoria do Sr. Adjunto do Gabinete de Apoio ao Vice-Presidente e aos Membros do CSM, Dr. Joel Timóteo Ramos Pereira) no qual se conclui do seguinte modo:

I – A audiência de julgamento no âmbito de uma acção declarativa que corra os seus termos num tribunal judicial, tem o seu termo com o julgamento da matéria de facto, nos termos enunciados no artigo 653.º do Código de Processo Civil.

II – O princípio da plenitude da assistência dos juizes radica na imperatividade de tal julgamento da matéria de facto só poder ser realizado pelos juizes que tenham assistido a todos os actos de instrução e discussão praticados na audiência final (art.º 654.º, n.º 1 ex vi art.º 652.º, n.os 3 a 7 do CPC).

III – Os princípios subjacentes da imediação, oralidade e concentração impõem que seja o tribunal (singular ou colectivo) perante o qual foi efectivada a discussão da causa que profira decisão sobre a matéria de facto julgada provada e não provada, circunscrevendo-se a esta matéria o aludido princípio da plenitude da assistência dos juizes.

IV – Razão por que, se durante a discussão e julgamento se verificar alguma das circunstâncias referidas nos n.os 2 e 3 do art.º 654.º do CPC, têm de repetir-se todos os actos anteriormente praticados perante outro tribunal (juiz), não sendo nesse caso valorável o registo fonográfico que tiver havido.

V – A prolação de sentença constitui uma fase distinta da do julgamento da matéria de facto, consistindo na aplicação do direito à causa (658.º a 661.º do CPC), sendo eventualmente precedida de uma outra fase, igualmente singular, de discussão do aspecto jurídico da causa pelos mandatários (art.º 657.º do CPC).

VI – Embora haja conveniência que a decisão do aspecto jurídico da causa (prolação de sentença ou acórdão) seja proferida pelo tribunal que procedeu ao julgamento da matéria de facto, pelo conhecimento mais profundo que tem dos autos, não existe fundamento legal para, com base no princípio estatuído no artigo 654.º do CPC, recomendar que seja o juiz do julgamento da matéria de facto a elaborar a respectiva sentença.

VII – Sendo apenas de sustentar que ao juiz que, segundo as regras da competência e organização judiciária, for concluso o processo ou que o receber na sequência de movimentação judicial ou distribuição interna, tem o dever de proferir sentença no prazo legalmente estatuído para o efeito (art.º 658.º do CPC).

Por sua vez, na sessão de 07/10/2009 do CSTAF foi decidido dar inteira concordância a um parecer elaborado pelo Exmo Vogal, Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa deliberando, nos termos supra expostos, quando no Relatório da presente decisão destacamos a fundamentação do pedido de Reenvio Prejudicial.

Numa linha de entendimento diferente o TCA sul através do acórdão de 27/09/2011 tirado no recurso n.º 02021/07 apreciando a arguição de nulidade suscitada pelos recorrentes com o fundamento na circunstância de o Juiz que proferiu a sentença recorrida não ser o mesmo que esteve na diligência de inquirição de testemunhas concluiu que não ocorre nos autos a violação do princípio da plenitude da assistência dos Juizes, previsto no artº 654º do CPC improcedendo a arguição de tal nulidade.

Tal acórdão foi assim sumariado na parte que agora nos interessa:

(...)

II - O princípio da plenitude da assistência dos juizes, estabelecido no artº 654.º do CPC, só tem aplicabilidade para a decisão sobre a matéria de facto.

III - Em sede de contencioso tributário o julgamento da matéria de facto e o julgamento de direito estão cometidos ao juiz que profere a sentença, não existindo a dicotomia que existe em processo civil, entre a fase de audiência de julgamento, onde são produzidas as provas para a determinação dos factos e a da prolação da decisão, onde é feito o enquadramento jurídico dos factos determinados ao caso e afirmada a consequente decisão.

IV - O juiz natural é aquele que está previamente encarregado do julgamento de causas abstractamente previstas, sendo a respectiva competência para o julgamento dessas causas antecipadamente atribuída.

(...)

Também o acórdão do TCA Norte de 08/06/2011 tirado no recurso 00209/01 se pronunciou sobre a mesma questão ficando assim sumariado na parte que nos interessa:

1- A circunstância das diligências de prova, designadamente a inquirição das testemunhas arroladas, cujo depoimento fique registado em acta, não terem sido dirigidas pelo juiz que proferiu a sentença, na qual incorporou a decisão sobre a matéria de facto, não constitui nem nulidade da sentença nem nulidade processual – Cfr. artºs 125º do CPPT e 668º e 201º do CPC;

(...)

No acórdão deste STA de 09/11/2011 tirado no recurso n.º 643/11-30 relatado pelo ora relator e no qual se equacionou a questão a decidir do seguinte modo:

“A questão a decidir é meramente de direito e consiste em saber se integra violação do princípio do juiz natural e princípio da plenitude da assistência do juiz, determinando nulidade insuprível dos autos, por violação do disposto no artº 32º n.º 9 e 268 n.º 4 da CRP, a prolação de sentença em processo de impugnação judicial por magistrado diverso do que esteve presente na diligência de produção de prova testemunhal, não obstante haver da mesma registo magnético”

Sumariou-se:

I – A audiência de julgamento no âmbito de uma acção declarativa que corra os seus termos num tribunal judicial, tem o seu termo com o julgamento da matéria de facto, nos termos enunciados no artigo 653.º do Código de Processo Civil.

II – O princípio da plenitude da assistência dos juízes radica na imperatividade de tal julgamento da matéria de facto só poder ser realizado pelos juízes que tenham assistido a todos os actos de instrução e discussão praticados na audiência final (art.º 654.º, n.º 1 ex vi art.º 652.º, n.os 3 a 7 do CPC).

III – A prolação de sentença constitui uma fase distinta da do julgamento da matéria de facto, consistindo na aplicação do direito à causa (658.º a 661.º do CPC), sendo eventualmente precedida de uma outra fase, igualmente singular, de discussão do aspecto jurídico da causa pelos mandatários (art.º 657.º do CPC). (...)

IV- Não ocorre violação do princípio do juiz natural se, por questões relativas à elevada pendência processual na área fiscal, entendeu o legislador, criar juízos liquidatários especialmente vocacionados para a recuperação dos processos na área tributária fazendo-o através do Decreto-Lei n.º 182/2007, de 9 de Maio, que no artigo 5º dispõe: “2— Transitam para o Juízo Liquidatário do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, aquando da sua instalação, todos os processos pendentes da competência do tribunal tributário que deram entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto até 31 de Dezembro de 2005.”

V - Aconteceu, apenas, uma redistribuição ope legis, e não ocorreu qualquer acto discricionário. Foram abrangidos naquela transição, todos os processos pendentes previsto naquele diploma e não este ou aquele processo, não este ou aquele tipo de processo, mas todos os processos pendentes da competência do tribunal tributário que deram entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto até 31 de Dezembro de 2005.

VI - Ainda que se considere que, ocorreu a violação principio da plenitude da assistência do juiz, bem como do principio da imediação, pois não foi o mesmo juiz que esteve presente na inquirição da testemunha e depois se pronunciou decidindo a causa, incluindo a matéria de facto que resultou da inquirição dessa única testemunha, esta preterição de formalidade, no caso, degrada-se em formalidade não essencial não produzindo portanto a nulidade processual pretendida pela recorrente. O depoimento da única testemunha inquirida nos autos não foi relevado pelo que a questão suscitada, em última análise, está prejudicada.

Vejamos agora o principal quadro legal, que é o seguinte:

Artigo 653.º do CPC - Julgamento da matéria de facto

1 - Encerrada a discussão, o tribunal recolhe à sala das conferências para decidir; se não se julgar suficientemente esclarecido, pode voltar à sala da audiência, ouvir as pessoas que entender e ordenar mesmo as diligências necessárias.

2 - A matéria de facto é decidida por meio de acórdão ou despacho, se o julgamento incumbir a juiz singular; a decisão proferida declarará quais os factos que o tribunal julga provados e quais os que julga não provados, analisando criticamente as provas e especificando os fundamentos que foram decisivos para a convicção do julgador.

3 - (...)

4 - (...)

5 - (...)

Artigo 654.º do CPC - Princípio da plenitude da assistência dos juízes

“1 - Só podem intervir na decisão da matéria de facto os juízes que tenham assistido a todos os actos de instrução e discussão praticados na audiência final.

2 - Se durante a discussão e julgamento falecer ou se impossibilitar permanentemente algum dos juízes, repetir-se-ão os actos já praticados; sendo temporária a impossibilidade, interromper-se-á a audiência pelo tempo indispensável, a não ser que as circunstâncias aconselhem, de preferência, a repetição dos actos já praticados, o que será decidido sem recurso, mas em despacho fundamentado, pelo juiz que deva presidir à continuação da audiência ou à nova audiência.

3 - O juiz que for transferido, promovido ou aposentado concluirá o julgamento, excepto se a aposentação tiver por fundamento a incapacidade física, moral ou profissional para o exercício do cargo ou se, em qualquer dos casos, também for preferível a repetição dos actos já praticados, observado o disposto no número anterior.

O juiz substituto continuará a intervir, não obstante o regresso ao serviço do juiz efectivo”.

(Esta redacção mantém-se inalterada desde o Decreto-Lei n.º 44129, de 28 de Dezembro de 1961, que aprovou o Código de Processo Civil e é equivalente à do CPC de 1939, que aperfeiçoou, com aditamento no n.º 2, da parte final (decisão, sem recurso, pelo juiz que deva presidir) e, no n.º 3, do termo alternativo da repetição dos actos já praticados. É, pois, um princípio basilar e sedimentado).

Artº 118º n.º 2 do CPPT

Testemunhas

1 - (...)

2 - Os depoimentos são prestados em audiência contraditória, devendo ser gravados, sempre que existam meios técnicos para o efeito, cabendo ao juiz a respectiva redução a escrito, que deve constar em acta, quando não seja possível proceder àquela gravação.

3 - (...)

4 - (...)

5 - (...)

Artº 120º do CPPT

Notificação para alegações

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

Artº 123º do CPPT

Sentença. Objecto

1 - A sentença identificará os interessados e os factos objecto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar.

2 - O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.

Apreciando:

Desde já cabe a referência que a este Tribunal incumbe apreciar a questão suscitada à luz do quadro legal citado e normas conexas abstraindo, à partida, de razões/interesses de gestão que só remotamente poderão ser considerados.

Devemos começar por salientar que o princípio da plenitude da assistência dos juízes plasmado no artigo 654º do CPC se reporta, exclusivamente, aos juízes que assistiram e participaram na audiência final de julgamento e não àqueles juízes que porventura intervieram em actos de instrução do processo, como sejam a produção antecipada de prova ou a realização de prova pericial. Ou seja: no CPC também está prevista a realização de actos de instrução fora do âmbito da audiência final, o que no caso do processo tributário podemos dizer é a regra (pois a aquisição de prova fez-se e faz-se numa fase instrutória que começava com as informações oficiais prestadas pela Repartição de Finanças e se inicia agora com a organização do processo administrativo previsto no artº 111º do CPPT) e, para tais actos de instrução não se questiona a necessidade de aplicação do princípio a que vimos fazendo referência, o que nos permite afirmar a existência de actos de instrução relativamente aos quais a pureza do princípio se esvai em benefício da funcionalidade, economia de meios e celeridade processual, mesmo no domínio do CPC o que por maioria de razão é de considerar no âmbito do processo de impugnação.

Com efeito, a regulamentação da audiência de julgamento é diversa nos processos que se regem exclusivamente pelas normas de direito processual civil – os do foro comum - e, nos processos tributários. É distinta agora e sempre o foi nos domínios dos anteriores códigos de processo tributário; O Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI) e o Código de Processo Tributário (CPT).

Destacam-se como distinções essenciais: não existir em processo Tributário uma decisão autónoma sobre a matéria de facto ao contrário do que sucede nos processos julgados exclusivamente sob as regras do CPC e, a exigência de discriminação da matéria fáctica provada da não provada.

A razão de ser da obrigatoriedade da discriminação da matéria provada e não provada imposta ao juiz dos tribunais tributários, a qual não resulta imposta pelo artº 659º n.º 2 do CPC é explicada pelo

Sr. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado e comentado 6ª edição na anotação 7 ao artº 123 onde refere: *“A razão da exigência está em que, no contencioso tributário, não há lugar a decisão da matéria de facto, por meio de acórdão ou despacho, próprios e autónomos, como acontece no processo civil -artº 653º n.º 2-, em que se exige a indicação dos “factos que o tribunal julga provados e quais os que julga não provados”. No contencioso tributário, é na própria sentença que se opera tal julgamento. Ai, pois, a exigida discriminação dos factos provados e não provados é absolutamente essencial pois que não existe outra peça processual que concretize tal julgamento da matéria de facto. É, pois, a necessidade absoluta de julgamento da matéria de facto efectuada, no contencioso tributário, na própria sentença, que leva directamente à exigência da predita discriminação entre «a matéria provada da não provada».— (cfr. declaração de voto in Ac. Pleno do STA — SCT de 07.05.03, Rec. n.º 869/02, in AP-DR de 07.07.04, pag. 143).*

Cumpra também observar que, em processo tributário, a apresentação de alegações escritas facultativas no prazo de 30 dias as quais se destinam à discussão da matéria de facto e de direito constitui, inequivocamente, o encerramento da discussão da causa na 1ª Instância.

Do quadro legal exposto retiramos a interpretação (e o ora relator revê a posição que assumiu no ac. deste STA de 09/11/2011 Recurso n.º 643/11-30) que no contencioso tributário - processo de impugnação - de que inexistente no mesmo contencioso norma que determine o julgamento da matéria de facto pelo mesmo juiz que presidiu à produção de prova. O princípio da plenitude da assistência do juiz pressupõe a existência de actos de instrução e discussão praticados na audiência final, que em bom rigor não existe no contencioso tributário pois, diversamente do que acontece em processo civil, não há dicotomia entre fase de audiência de julgamento onde são produzidas as provas e a subsunção dos factos ao direito na sentença ou decisão final. E, sempre assim foi. No domínio do CPCI a regra era a de as testemunhas serem inquiridas (com redução a escrito dos depoimentos) na então denominada Repartição de Finanças só o sendo pelo próprio juiz do processo se tal fosse requerido pelas partes (artº 96º). E, no domínio do CPT embora se tenha alterado esta regra, invertendo-se os termos, manteve-se a possibilidade de as testemunhas serem inquiridas na Repartição de Finanças, ao dispor-se no artº 133º n.º 2 – *Não tendo o impugnante declarado que pretende produzir a prova na repartição de finanças, será aquela produzida directamente no tribunal.*

A possibilidade de as testemunhas serem inquiridas na Repartição de Finanças, actualmente designadas por Serviço de Finanças, não é permitida pelo actual CPPT.

Terminada a produção de prova sempre se previu a faculdade de os interessados alegarem por escrito no prazo fixado pelo juiz, que não podia ser superior a 20 dias no domínio do CPCI e CPT, prazo este entretanto alargado para 30 dias (artº 120º do CPPT).

Não existia, pois, uma valoração do princípio da imediação e plenitude do Juiz nos exactos termos em que o Código de Processo Civil o prevê.

O que se entende e aceita atenta a especialidade própria do processo tributário/impugnação judicial, no qual não existe a fase do saneador nem a da audiência de discussão e julgamento da matéria de facto. A própria apresentação das alegações escritas tendentes a analisar a prova produzida e o direito aplicável pode efectivar-se num prazo dilatado que era de 20 dias e agora alargado para 30 dias o que contraria a ideia de imediação já que nesse decurso de tempo a muitas diligências probatórias podem ter assistido o representantes das partes com o inerente afastamento em relação aos depoimentos que provocaram.

Ademais, entende-se que o princípio que vimos analisando não é absoluto (Neste sentido o Ac do STJ de 31/05/2012 tirado no recurso n.º 12/09.9T2AND.A.C1.S1)

O mesmo princípio circunscreve-se também e apenas no âmbito dos actos da audiência final, deixando de ter aplicação já relativamente à elaboração da sentença a qual, no caso, designadamente de transferência do Juiz que haja presidido à audiência, cabe ao juiz que o substituir - Cfr neste sentido, Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto in Código de Processo Civil anotado, vol.2, pag.634. (vide também neste sentido o Ac. deste STA de 16/11/2011 tirado no recurso n.º 0526/11, que não obstante tratou questão diferente a qual consistia em saber se havia violação do dito princípio nas situações em que um magistrado decidiu prescindir da produção de prova testemunhal entendendo ser de conhecer de imediato do pedido a que se refere o artº 113º n.º 1 do CPPT e depois a decisão foi proferida por outro magistrado).

É oportuno referir que reconhecendo-se que o princípio da plenitude da assistência dos juizes é um corolário dos princípios da oralidade e da imediação na apreciação da prova é sempre preferível que ocorra contacto directo, imediato, entre o juiz e a testemunha, pois que lhe permite perguntar, observar e depreender do depoimento e das reacções do inquirido uma maior convicção sobre a realidade dos factos do que a obtida pela mera leitura do relato escrito ou audição do depoimento prestado. Como refere Abrantes Geraldês (Temas de Reforma do Processo Civil, Vol. II, pag. 271) *«comportamentos ou reacções dos depoentes que apenas podem ser percebidos, apreendidos, interiorizados e valorados por quem os presencia e que jamais podem ficar gravados ou registados para aproveitamento posterior por outro tribunal que vá apreciar o modo como o primeiro se formou a convicção dos julgadores».*

Mas ainda que assim seja, não deve erigir-se em valor absoluto, em direito tributário, o princípio a que nos vimos referindo. Pelas especialidades que comporta o processo tributário e pelo histórico a que fizemos alusão.

Cabe também a referência de que o princípio da imediação sempre sofreu algumas limitações mesmo no processo comum, pois em tempos não muito distantes, mas em que não existia a nova tecnologia da videoconferência, sempre se utilizou a inquirição por carta precatória concretizada em meios escritos ou áudio que não proporcionavam a imediação, na sua plenitude, do juiz julgador com a testemunha mas, ainda assim, valorizados e aproveitados na busca da verdade material, influenciando a fixação do probatório e a realização da justiça.

Tais limitações continuam a justificar-se, designadamente no processo tributário – processo de impugnação - quando temos de ponderar os inconvenientes de um “desaforamento” generalizado de processos ou a sua remessa para prolação de sentença a Magistrados entretanto destacados para equipas extraordinárias de recuperação de processos como as criadas pela Lei n.º 59/2011 de 28 de Novembro onde se prevê no seu artº 2º n.º 1 — *As equipas extraordinárias de juizes tributários são integradas por juizes exclusivamente afectos à área tributária e com a missão de movimentarem os processos fiscais de valor superior a um milhão de euros pendentes nos respectivos tribunais.*

Reconhecendo-se que mesmo com o registo magnético não se conseguem apreender determinadas realidades, que só a imediação entre o juiz e a testemunha permite, e que quando o juiz profere a decisão de acordo com a sua livre convicção, essa convicção foi formada não só com o que lhe foi dito mas também como foi dito, ainda assim o sistema de reapreciação da prova funciona nos Tribunais da Relação e com maior acuidade se impõe a relativização da referida imediação em processo tributário, numa operação de sopesagem das vantagens e inconvenientes, sempre por atenção ao quadro legal supra exposto, o qual, reitera-se, não encerra norma própria que imponha a aplicação do princípio em análise, na sua pureza intrínseca, e atendendo também à especialidade do processado da impugnação judicial que não tem uma fase autónoma de fixação dos factos provados e não provados somos levados a considerar, numa interpretação sistemática, também pautada por critérios de justiça e equidade, que se justificam as referidas limitações não se mostrando prejudicada a busca da verdade material atentos os amplos poderes que nesta matéria assistem ao Juiz Tributário.

A concluir e como argumento adicional destacamos, por com a mesma concordarmos, a observação contida no referido Ac. do TCA sul consistente em: “(...)Porque o juiz que preside à produção da prova pode não vir a ter intervenção na fase da sentença é que o artº 118º, n.º 2 do CPPT exige que os depoimentos das testemunhas sejam sempre gravados ou, sendo impossível a gravação, reduzidos a escrito. Fica assim assegurado que os mesmos estarão acessíveis ao juiz que profira a decisão sobre a matéria de facto, o qual lhes conferirá o valor probatório que tiver por adequado, no pressuposto de que o legislador não deixou, seguramente, de atender a que o juiz que procede à inquirição das testemunhas registará em acta, de forma tão fiel quanto possível, as declarações prestadas, tendo em atenção que tal é necessário para a valoração dos depoimentos por parte de quem julga a matéria de facto (...)”.

Pelo exposto, e preparando a decisão alinhamos as seguintes conclusões:

1- O princípio da plenitude da assistência dos juizes, estabelecido no artº 654.º do CPC, só tem aplicabilidade para a decisão sobre a matéria de facto.

2- Em sede de contencioso tributário/processo de impugnação, o julgamento da matéria de facto e o julgamento de direito estão cometidos ao juiz que profere a sentença, não existindo a dicotomia que se verifica em processo civil, entre a fase de audiência de julgamento, onde são produzidas as provas para a determinação dos factos e a da prolação da decisão, onde é feito o enquadramento jurídico dos factos determinados ao caso e afirmada a consequente decisão.

3- Embora o princípio da plenitude da assistência dos juizes seja um corolário dos princípios da oralidade e da imediação, na apreciação da prova, sendo preferível que ocorra contacto directo, imediato, entre o juiz e a testemunha, tal princípio não é absoluto.

4- Ainda assim, o princípio da imediação sofria limitações, pois em tempos não muito distantes, mas em que não existia a nova tecnologia da videoconferência, sempre se utilizou a inquirição por carta precatória concretizada em meios escritos ou áudio que não proporcionavam a imediação na sua plenitude do juiz julgador com a testemunha mas valorizados e aproveitados na busca da verdade material influenciando a fixação do probatório e a realização da justiça.

5- Tais limitações continuam a justificar-se sobretudo quando se tem de ponderar, também, os inconvenientes de um “desaforamento” generalizado de processos ou a sua remessa para prolação de sentença a Magistrados entretanto destacados para equipas extraordinárias de recuperação de processos como as criadas pela Lei n.º 59/2011 de 28 de Novembro.

6- Sopesando as vantagens e inconvenientes, sempre por atenção ao quadro legal supra exposto, o qual, reitera-se, não encerra norma própria que imponha a aplicação do dito princípio na pureza enunciada e, atendendo também à especialidade do processado da impugnação judicial que não tem uma fase autónoma de fixação dos factos provados e não provados somos levados a considerar, numa interpretação sistemática, também pautada por critérios de justiça e equidade, que se justificam as refe-

ridas limitações consubstanciadas na prática em dever **ser o juiz a quem o processo está distribuído a elaborar a sentença no momento em que a mesma tem de ser proferida.**

4-DECISÃO

Termos em que acordam em plenários os Juízes da secção de Contencioso tributário deste STA em responder à questão formulada pelo Sr. Presidente do TAF de Braga nos seguintes termos:

No processo de impugnação judicial a sentença deve ser proferida pelo juiz a quem o processo está distribuído no momento em que a mesma tem de ser proferida.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2012. — *José da Ascensão Nunes Lopes* (relator) — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* (vencido, conforme declaração em anexo) — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* (votou a decisão) — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (voto a decisão) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.

Vencido. Propenderia para a solução proposta no parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto, pelas razões dele constantes.

Com efeito, pese embora o princípio da plenitude da assistência dos juízes se circunscreva no âmbito dos actos da audiência final, deixando de jogar relativamente à elaboração da sentença, o certo é que, no processo tributário não há uma autonomização do julgamento da matéria de facto, sendo que o juiz que elabora a sentença deve discriminar a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artº 123º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Assim afigura-se-me que seria mais adequada a solução proposta pelo Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que no processo de impugnação judicial a sentença deve ser proferida pelo juiz que presidiu à fase instrutória, sem prejuízo de, nos casos em que tal se mostre inviável, a sentença dever ser proferida pelo juiz a que, o processo esteja distribuído no momento da prolação da decisão final.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2012. — *Pedro Delgado*.



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.
