



DIÁRIO DA REPÚBLICA

13 de novembro de 2013

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 1.º trimestre de 2013

Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. IVA. Venda de salvados. Isenção. Companhia de seguros.

Sumário:

As vendas de “salvados” realizadas por companhias de seguros não beneficiam das isenções previstas nos n.ºs 29 ou 33 (actuais n.ºs 28 ou 32) do artigo 9.º do CIVA.

Processo n.º 642/11-50.

Recorrente: A....., S.A

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 – A....., S.A., com os sinais dos autos, não se conformando com o Acórdão deste Supremo Tribunal, proferido nos presentes autos a 2 de Maio de 2012 (a fls. 129 a 143), que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que havia julgado procedente a impugnação que deduzira contra liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios relativas ao ano de 1994 e respeitantes a imposto devido pela venda de “salvados” resultantes de sinistros ocorridos com os seus segurados, vem, nos termos do artigo 284.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o Acórdão também deste Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Fevereiro de 2003, proferido no recurso n.º 26.435 (junto a fls. 173 a 180 dos autos).

A recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados a fls. 157 a 159, concluindo no sentido de que *deverá ser reconhecida a existência da apontada oposição, ordenando-se em consequência o prosseguimento dos autos, nos termos e para os efeitos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.*

Por despacho de 21 de Junho de 2012 (fls. 160) 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 n.º 5 do art. 284º do CPPT.

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

A. A aquisição de salvados pela seguradora é um elemento do processo de indemnização no âmbito do contrato de seguro, pois a seguradora não celebra com o segurado qualquer contrato de compra e venda.

B. A seguradora adquire a propriedade do salvado unicamente ao abrigo do contrato de seguro, e em resultado do pagamento da indemnização, sendo a transferência da propriedade inerente à obrigação legal de pagamento de indemnização e, portanto, inerente à própria actividade seguradora.

C. A aquisição de salvados não é, simplesmente, uma “actividade conexas” ou “complementar” da actividade seguradora, mas sim uma das diversas operações em que se decompõe a actividade seguradora, que envolve a prática de vários actos jurídicos, em que se desdobra um negócio jurídico complexo.

D. A tese que recusa a isenção de IVA assenta numa autêntica ficção: de que as seguradoras, para além da respectiva actividade, exercem uma outra, de compra e venda de salvados.

E. Além disso, a AT não pode exigir que a seguradora apresente factura ou documento equivalente de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, ou que a Impugnante demonstre que não lhe foi liquidado IVA por parte dos anteriores proprietários dos salvados, dado que a aquisição dos salvados resulta de um processo de pagamento de indemnizações no âmbito de um contrato de seguro e não de um contrato de compra e venda.

F. Por esse motivo, não há lugar à emissão de uma factura, nem essa aquisição dá origem a liquidação de IVA.

G. Sendo assim, porque os actos ou contratos relativos a salvados são inerentes à actividade seguradora e indissociáveis dessa actividade, a aquisição e consequente venda de “salvados” pelas companhias de seguros, no âmbito de contrato de seguro automóvel, abrangendo bens exclusivamente afectos a actividade isenta (operações de seguro, resseguro e prestação de serviços conexos) que não confere direito à dedução, integra a isenção prevista pelo art. 9.º n.º 29 e 33 do CIVA.

Face ao exposto, deverá a identificada oposição de acórdãos ser resolvida firmando-se jurisprudência no sentido de que a aquisição e subsequente venda de 2 salvados” pelas companhias de seguros integra a isenção prevista pelo artigo 9.º, n.ºs 29 e 33 do CIVA.

Mais deverá, em consequência, ser revogado o douto acórdão recorrido, e ser substituído por outro que confirme a douta sentença que anulou os actos impugnados, assim se fazendo JUSTIÇA

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: *acórdão STA – SCT proferido em 2.05.2012 (em oposição com acórdão STA -SCT proferido em 91.02.2003 - processo n.º 26 435*

FUNDAMENTAÇÃO

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 nº1 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 19 532; 18.05.2005 processo n.º 276/05)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p. 475; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156)

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

2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

Questão fundamental de direito: isenção de IVA sobre a venda de salvados efectuadas pelas companhias de seguros.

Esta questão decompõem-se em duas subquestões, com a seguinte enunciação:

- inclusão da actividade de venda de salvados no conceito de operações de seguro e de resseguro, constante do art. 9.º n.º 29 do CIVA (actualmente art. 9.º n.º 28 CIVA)

- configuração da venda de salvados como transmissão de bens exclusivamente afectos exclusivamente a uma actividade isenta, nos termos do art. 9.º n.º 33 CIVA (actualmente art. 9.º n.º 32 CIVA)

Os acórdãos em confronto pronunciaram-se expressamente de forma antagónica, nos seguintes termos:

- *Acórdão recorrido: a venda de salvados adquiridos pelas companhias de seguros não beneficia da isenção prevista no art. 9.º n.ºs 29 ou 33 do CIVA*

- *acórdão fundamento: a venda de salvados adquiridos pelas companhias de seguros, no âmbito de contrato de seguro automóvel, porque de bens exclusivamente afectos a actividade isenta que não confere direito à dedução (operações de seguro, resseguro e prestação de serviços conexos) beneficia da isenção estabelecida no art. 9.º n.ºs 29 e 33 CIVA.*

Conflito de jurisprudência

Revendo posição expressa no parecer emitido em 12.07.2011 (fls. 127) o Ministério Público adere à doutrina do acórdão recorrido, pela solidez e convicência da sua fundamentação, a qual transcreve integralmente a fundamentação plasmada no matricial acórdão STA-SCT 19.04.2012 processo n.º 101/12

Nesta conformidade permitimo-nos a transcrição do sumário doutrinário do acórdão recorrido.

«I – O art. 8.º do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de Abril, distingue, por um lado, entre actividade de seguro directo e de resseguro, que é da competência exclusiva das companhias de seguros, enquanto instituições financeiras, actividade sujeita a autorização, de acordo com o regime do referido diploma, e que só elas podem exercer a título principal, e, por outro lado, actividades conexas ou complementares, que podem ser desenvolvidas autonomamente por outras entidades e que nem sequer estão sujeitas a autorização.

II – O referido preceito, ao integrar a aquisição/venda de salvados nas actividades conexas ou complementares significa que, na óptica do legislador, não se trata de operações de seguro e ou de resseguro, sendo que existe uma diferença fundamental entre os dois tipos de actividades mencionadas.

III – Considerando a letra e a razão de ser da isenção consagrada no art. 9.º, n.º 29, do CIVA, ao dizer-se que estão abrangidas na referida isenção as operações de seguro e de resseguro realizadas por companhias de seguros, bem como as prestações de serviço conexas efectuadas pelos correctores e intermediários de seguros, deve entender-se que não cabe na mesma a actividade de venda de salvados pelas companhias de seguros.

IV – A venda de salvados também não preenche as condições da isenção prevista no n.º 33 do art. 9º do CIVA (que o bem esteja afecto à actividade isenta e que a aquisição do bem pelo sujeito passivo tenha sido feita com exclusão do direito a dedução) porque não se trata de uma actividade isenta, mas apenas de operações isentas e a lei não estabelece que ficam isentas todas as actividades de seguro e resseguro, mas apenas as operações de seguro e resseguro. Por outro lado, também não foram abrangidas as actividades conexas ou complementares em geral, mas só as dos intermediários e correctores de seguro e não todas mas apenas das conexas com as operações de seguro e resseguro. Finalmente, o salvado não deve ser qualificado como bem afecto à actividade seguradora, pois quando se fala de bens afectos à actividade isenta quer-se significar os bens que tenham sido utilizados na empresa transmitente na realização de operações isentas do imposto. Aplicá-la aqui era partir não da utilização do bem para determinar o regime da subsequente venda mas inverter a relação e ir buscar o regime que se pretende para a venda para qualificar a utilização anterior.

V – Considerando a natureza excepcional ou anti-sistema das normas de isenção de IVA, elas devem ser objecto de uma interpretação estrita declarativa, isto é, uma interpretação literal que não vá além do que a rigorosa expressão textual da directiva de IVA permite, donde se conclui que a especificidade da aquisição e posterior venda de salvados pode justificar um tratamento fiscal especial, mas não justifica a atribuição de uma isenção.»

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

O acórdão impugnado deve ser confirmado.

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 o acórdão recorrido merece censura ao ter decidido que a venda de “salvados” adquiridos pelas companhias de seguros no âmbito de contratos de seguro automóvel não beneficia da isenção prevista no art. 9.º n.ºs 29 ou 33 do CIVA

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

A) A impugnante encontra-se registada, para efeitos fiscais, pelo exercício da actividade de “Seguros e Resseguros”, CAE 820100, actividade no âmbito da qual efectua a aquisição de salvados resultantes de sinistros ocorridos com os seus segurados, procedendo posteriormente à sua venda (cfr: nota de apuramento, informação da DSPIT e print, a fls. 40 a 42 dos autos e fls. 40 do PAT apenso);

B) Na sequência de uma acção de inspecção efectuada pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária (DSPIT), da Direcção de Finanças de Lisboa, aos exercícios de 1993 e 1994, foi apurado e corrigido o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no montante de 1.664.256\$00, para o exercício de 1994, único em causa nos presentes autos (cfr: nota de apuramento e informação da DSPIT, a fls. 40 a 42 dos autos);

C) Conforme o teor da referida informação, a correcção que constitui o objecto da presente impugnação, relativamente à alienação de salvados, foi efectuada pela Administração Fiscal com os seguintes fundamentos:

«IMPOSTO EM FALTA, CONFORME artigo 3º DO CIVA: “SALVADOS”

1 - O contribuinte durante o ano de 1994 não liquidou IVA na venda dos “salvados”, apesar desta ser qualificada como uma verdadeira transmissão de bens no sentido que a esta deve ser dado pelo artigo 3º do CIVA, pelo que se encontra abrangida pela letra ou pelo espírito do citado artigo, razão pela qual é considerada como operação passível de tributação, à taxa de 16%, para o ano de 1994, de acordo com a alínea c) do artigo 18º do CIVA. Consequentemente, apurou-se imposto em falta no montante de 1.664.256\$00 (...)» (cfr: informação da DSPIT, a fls. 41 dos autos);

D) Em consequência das correcções supra identificadas, os serviços da Administração Fiscal emitiram as liquidações adicionais de IVA n.º 98155618, relativa ao ano de 1994, no montante de 1.664.256\$00, e as liquidações adicionais de Juros Compensatórios com os n.ºs 98155614, no montante de 345.266\$00, 98155615, no montante de 140.233\$00, 98155616, no montante de 100.737\$00, e 98155617, no montante de 160.329\$00, relativas aos períodos de 9403T, 9406T, 9409T e 9412T,

respectivamente, com data limite de pagamento voluntário em 30-11-1998 (cfr. cópia dos documentos de cobrança, a fls. 11 e 15 dos autos).

E) As liquidações adicionais identificadas na alínea antecedente foram pagas em 30-11-1998 (cfr. carimbo apostado nos documentos de cobrança, informação e prints, a fls. 11 a 15 e 77 a 80 dos autos)».

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

O presente recurso por oposição de acórdãos respeita à questão de saber se as vendas de “salvados” automóveis efectuadas pelas companhias de seguros estão ou não isentas de IVA, ao abrigo dos números 29 ou 33 do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA). O acórdão recorrido entendeu não haver lugar à isenção de IVA prevista naquelas normas legais, e consequentemente revogou a decisão de 1.ª instância que julgara ter lugar tal isenção, discordando a recorrente de tal entendimento e invocando oposição do assim decidido com a decisão adoptada no acórdão deste Supremo Tribunal de 19 de Fevereiro de 2003, proferido no recurso n.º 26.435, já transitado em julgado (Acórdão fundamento).

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (cfr. fls. 160 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 IV, 6.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 475 (nota 14 a) ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se em 1999, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, *ex vi* do preceituado nos art.ºs 2º, n.º 1 da Lei n.º 13/02 de 19/2 e 4º, n.º 2 da Lei n.º 107-D/03 de 31/12.

Assim e como é sabido, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos do disposto nos art.ºs 30º, alínea bº) daquele diploma legal e 284º do CPPT, aqui aplicável *ex vi* do disposto no artº 12º da Lei n.º 15/01 de 5/6, necessário se torna que os acórdãos considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

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 seguintes critérios:

- 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.

Nos acórdãos em confronto, perante situações de facto substancialmente idênticas (como se colhe dos respectivos probatórios fixados), e relativamente à questão fundamental de direito de saber se a venda de salvados pelas companhias de seguros está ou não isenta de IVA, por força da norma de isenção prevista no n.º 29 ou 33.º do artigo 9.º do Código do IVA, decidiu-se no acórdão recorrido que «(...) não são aplicáveis à venda de salvados pelas companhias de seguros as isenções consignadas quer no n.º 29 quer no n.º 33 (do artigo 9.º) do CIVA», enquanto no acórdão-fundamento se decidiu, ao invés, que «(...) a aquisição e subsequente venda de salvados pelas companhias de seguros, no âmbito de contrato de seguro automóvel, porque de bens exclusivamente afectos a actividade isenta (operações de seguro, resseguro e prestação de serviços conexos) que não confere direito à dedução, integra a isenção prevista pelo art. 9.º n.º 29 e 33 do CIVA».

Estão, pois, em causa respostas expressas opostas à mesma questão fundamental de direito, tomadas perante o mesmo quadro normativo e no âmbito de situações de facto substancialmente idênticas, verificando-se, pois, os pressupostos para o conhecimento do mérito do recurso.

6.2 Do mérito do recurso

O acórdão apontado pela recorrente como acórdão fundamento - Acórdão de 19 de Fevereiro de 2003 – foi seguido pela sentença de 1.º instância para fundamentar a decisão de julgar procedente a impugnação deduzida pela ora recorrente contra as liquidações de IVA e juros compensatórios sindicadas, como resulta de fls. 89 e ss. dos autos e como, aliás, não deixa de dar nota o acórdão recorrido (a fls. 133 dos autos).

O acórdão recorrido seguiu, porém, de forma expressa e remetendo integralmente para a respectiva fundamentação, um outro Acórdão deste Supremo Tribunal, proferido em data mais recente - o Acórdão de 19 de Abril de 2012, proferido no rec. n.º 101/12 – que inverteu a jurisprudência até então seguida nesta matéria e cuja orientação tem sido deste então reiterada em todos os Acórdãos deste Supremo Tribunal que têm versado a questão de saber se estão ou não isentas de IVA as vendas de “salvados” automóveis feitas pelas seguradoras (neste sentido, para além do acórdão recorrido e do já citado de 19 de Abril de 2012, os Acórdãos deste Supremo Tribunal de 31 de Outubro de 2012, rec. n.º 660/12 e de 7 de Novembro de 2012, rec. n.º 748/12).

É também este o julgamento que aqui se reitera, nos termos e pelos fundamentos constantes do Acórdão deste Supremo Tribunal de 19 de Abril de 2012, proferido no rec. n.º 101/12, seguido integralmente pelo acórdão recorrido, que nenhuma censura merece.

Aí se consignou:

«(...) a questão a decidir prende-se com o problema da venda de **salvados** pelas companhias de seguros e o âmbito de aplicação das normas sobre isenção de **IVA**, cuja resposta, por sua vez, depende da conclusão a que se chegar quanto a saber:

a) O sentido e alcance do art. 8.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de Abril, sobre a distinção entre “actividade de seguro directo e ou resseguro” e “actividades conexas e complementares”;

b) Se o conceito de actividades conexas e complementares supra referido corresponde ao mesmo estabelecido pelo legislador do IVA no art. 9.º, n.º 29, quando se refere a prestações de serviço relacionadas com operações de seguro e resseguro efectuadas por correctores e intermediários de seguros;

c) O sentido e alcance da isenção estabelecida no art. 9.º, n.º 33, do CIVA e a sua relação com a actividade de aquisição/venda dos salvados.

2.2. Sentido e alcance do art. 8.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de Abril, sobre a distinção entre “actividade de seguro directo e ou resseguro” e “actividades conexas e complementares”

De acordo com o art. 8.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 94-B/98 (Alterado pelo Decreto-Lei n.º 251/2003, de 14 de Outubro), as empresas de seguros referidas **nos** n.ºs 1 e 2 do artigo anterior são instituições financeiras que têm por objecto exclusivo o exercício da actividade de seguro directo e ou de resseguro, salvo naqueles ramos ou modalidades que se encontrem legalmente reservados a determinados tipos de seguradoras, podendo ainda exercer actividades conexas ou complementares da de seguros ou resseguro, nomeadamente no que respeita a actos e contratos relativos a:

- a) salvados;
- b) reedificação e reparação de prédios;
- c) reparação de veículos;
- d) manutenção de postos clínicos;
- e) aplicação de provisões, reservas e capitais.

Do mencionado preceito resulta que a lei reserva às companhias de seguros o exercício das actividades de seguro directo e ou de resseguro, pelo que só elas podem desenvolver estas actividades a título principal. Isto sem pôr em causa a actividade de mediação de seguros ou de resseguros, cujas condições de acesso e âmbito de actividade constam do Decreto-Lei n.º 144/2006, de 31 de Julho (O art. 8.º estabelece três categorias de mediadores de seguros (mediador de seguros ligado, agente de seguros e corretor de seguros).

O facto de a actividade de seguro e ou de resseguro só poder ser exercida pelas companhias de seguros não significa que estas só possam desempenhar essas actividades. Com efeito, para além da actividade principal (de que detêm o exclusivo), as companhias de seguro podem desempenhar outras actividades acessórias, denominadas actividades conexas ou complementares, nos termos do disposto no art. 8.º (2.ª parte) do Decreto-Lei n.º 94-B/98, entre as quais se inclui a venda de “salvados”. Ao integrar a aquisição/venda de salvados nas actividades conexas ou complementares, significa que, na óptica do legislador, não se trata de operações de seguro e ou de resseguro, sendo que existe uma diferença fundamental entre os dois tipos de actividades mencionadas.

Na verdade, a actividade de seguro e ou de resseguro caracteriza-se pela prática de actos que fazem parte do objecto do contrato celebrado entre o tomador de seguro e a companhia de seguros e apenas podem ser levadas a cabo por seguradoras devidamente autorizadas para o efeito. Já no que respeita às actividades acessórias (De entre as principais conclusões da jurisprudência retirada de vários acórdãos

do TJCE sobre a isenção relativa às operações de seguro e resseguro, CLOTILDE PALMA salientou a seguinte: “Uma prestação deve considerar-se acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador” (cfr. “Enquadramento da actividade seguradora em imposto sobre o valor acrescentado”, *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p.621.) ou complementares, estamos a falar de actividades que não comungam da essencialidade da actividade de seguro e ou resseguro, tratando-se de actividades que podem ser desenvolvidas autonomamente por outras entidades que não seguradoras e não estão sequer sujeitas a autorização, **nos** termos do regime constante do Decreto-Lei n.º 94-B/98 como o está a actividade principal levada a cabo pelas seguradoras.

Importa agora confrontar a redacção deste preceito com a do art.º 9º, n.º 29, do CIVA, para ver em que medida há ou não coincidência **nos** seus âmbitos de aplicação.

O n.º 29 do art.º 9º do CIVA dispõe que estão isentas do imposto: “as operações de seguro e resseguro, bem como as prestações de serviços conexas efectuadas pelos corretores e intermediários de seguro”. Importa ainda reter que este preceito transpõem para a ordem jurídica portuguesa o art.º 13º da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977 (Sexta Directiva IVA), cujas alíneas a) e c) do art.º 13º B consagram aquelas isenções, respectivamente, com o seguinte teor:

a) As operações de seguro e resseguro, incluindo as prestações de serviços relacionadas com essas operações efectuadas por corretores e intermediários de seguros;

c) As entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta por força do presente artigo ou do n.º 3, alínea b), do art.º 28º, quando esses bens não tenham conferido direito à dedução, tenha sido excluída do direito a dedução **nos** termos do n.º 6 do art.º 17º”.

Posto isto, repare-se que quando o art.º 9º, n.º 29, diz que estão isentas de imposto as operações de seguro e resseguro está a remeter para a definição do n.º 1 do art.º 8º (1ª parte) do Decreto-Lei n.º 94-B/98 e a referir-se, por conseguinte, às operações de seguro e ou de resseguro desenvolvidas por companhias de seguro. Por sua vez, quando a seguir o preceito estende a isenção “às prestações de serviço conexas efectuadas pelos corretores e intermediários de seguros”, já está a reportar-se a operações dos intermediários conexas com as operações de seguro e ou de resseguro (Nos termos do disposto no art.º 9º, nº1, do Decreto-Lei n.º 144/2006, sob a epígrafe, “Âmbito da actividade”, os mediadores de seguros e de resseguros podem inscrever-se no registo e exercer a sua actividade: “a) Apenas no âmbito do ramo «Vida», incluindo operações de capitalização; b) Apenas no âmbito de todos os ramos «Não vida»; c) No âmbito de todos os ramos”. Por sua vez, **nos** termos do n.º 2 do mesmo preceito, “A mediação no âmbito de fundos de pensões enquadra-se na alínea a) do número anterior.”).

Decorre do exposto que a isenção prevista no n.º 29 do art.º 9º do CIVA abrange apenas as operações de seguro e resseguro das companhias de seguros, ficando de fora as actividades conexas ou complementares (Neste sentido, cfr. MARIA ODETE OLIVEIRA, “Anotação ao Acórdão do STA, de 19 de Fevereiro de 2003, Proc. n.º 26435”, *Jurisprudência Fiscal Anotada*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 93. Em sentido contrário, defendendo, embora sem adiantar grande argumentação, que a aquisição e posterior venda do salvado integra a actividade seguradora, cfr. ANTÓNIO GAIO, “O IVA e a actividade seguradora - a Tributação da venda de “salvados”, *Fisco*, nº 84/85, Setembro/Outubro, 98, p. 33).

Nas palavras de MARIA ODETE OLIVEIRA (Cfr. *ob. cit.*, p. 93.), “a isenção do n.º 29 abrange apenas as operações de seguro e resseguro das companhias de seguros. Que assim é resulta directamente da letra do preceito. E o preceito não comporta quanto às companhias de seguros quaisquer outras operações, contrariamente ao que sucede em isenções consignadas em diferentes números do art.º 9º do CIVA em que o legislador entendeu abranger no âmbito da isenção algumas outras transmissões de bens ou prestações de serviços para além das que directamente justificaram a consagração da isenção, designado essa outras por conexas ou mesmo estritamente conexas. Só que quando assim o quis disse-o expressamente, como aliás se exige em matéria de normas que consagram isenções.”

E a venda de salvados também não cabe na segunda parte da isenção prevista no n.º 29 do art.º 9º do CIVA porque, como já dissemos, o que o legislador quis foi alargar a isenção às prestações de serviço efectuadas pelos intermediários (mediador, agentes e corretores) e conexas com as de seguro e de resseguro.

Este resultado interpretativo, que se extrai da letra do art.º 9º, n.º 29, do CIVA conjugado com o disposto no art.º 8º (1ª parte) do Decreto-Lei n.º 94-B/98, é também o que está em conformidade com o que se retira da razão de ser da isenção consagrada no preceito e que tem de ser lida à luz da Sexta Directiva. Com efeito, referindo-se à *ratio* daquela isenção quanto “às operações de seguro e resseguro, incluindo as prestações de serviços conexas efectuadas pelos corretores e os intermediários de seguros”, JOSÉ XAVIER DE BASTO (Cfr. “A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 362, 1991, p. 148,) pondera que “O argumento mais corrente a favor da isenção de IVA para as actividades seguradoras é o de que o preço a que os serviços respectivos são vendidos – os chamados “prémios de seguro” - não reflecte necessariamente o valor dos serviços efectivamente prestados pelo segurador. A operação de uma companhia seguradora, na sua forma pura, consiste em recolher “prémios”

dos clientes, formando um fundo, cujo valor, na sua maior parte, está consignado ao pagamento das “indenizações”. As somas pagas pelos clientes só em pequena parte se destinam a cobrir os custos de administração e funcionamento; o resto constitui, a bem dizer, transferências. É este o caso da generalidade dos seguros de risco, por exemplo, de incêndio, de acidente de trabalho, etc. No caso de seguros de vida, há, no prémio pago pelos clientes, também um elemento de poupança, o que apela para um tratamento fiscal idêntico ao que recebem outros activos em que se fazem aplicações financeiras (...). A tributação do prémio bruto, permitindo apenas à seguradora a dedução do IVA contido nas aquisições de bens e de serviços de terceiros, não constituiria, nesta lógica, solução aceitável. Separar, todavia, de modo não arbitrário, a componente que se relaciona com o serviço da seguradora, como coisa distinta da componente que se destina a dar solidez financeira ao fundo segurador, ou da componente de poupança, é a dificuldade técnica principal com que se defronta a tributação pelo IVA das operações de seguro e de resseguro”. Assim sendo, assiste razão à recorrente quando afirma que “a opção do legislador pela consignação da isenção do art. 9º, n.º 29, do CIVA prende-se com o facto de ser difícil apurar e, em consequência, tributar, o valor acrescentado nas operações de seguro e resseguro nestes serviços, sendo que tais razões abrangem apenas os prémios de seguro (as operações de seguro e resseguro), não se estendendo às outras actividades que, embora conexas ou complementares, possam ser exercidas pelas seguradoras” (Conclusão XVI).

Por outro lado, estamos a falar da consagração de uma isenção objectiva e não subjectiva, uma vez que não são as seguradoras que estão isentas, mas sim as operações de seguro e de resseguro taxativamente enumeradas na norma (Como refere MARIA ODETE OLIVEIRA, “Não é a actividade que se encontra isenta mas tão só determinadas operações. Isto é, aliás, o que acontece com todas as isenções do art. 9º. Determinadas transmissões de bens e prestações de serviços – as enumeradas no artigo – são isentas em razão do seu objecto ou finalidade, constituindo delimitação do seu âmbito de aplicação. No mesmo sentido, cfr. CLOTILDE PALMA, “Enquadramento da actividade seguradora”...cit., p. 619.).

Em abono da tese interpretativa a que se chegou - não isenção da venda de salvados pelas companhias de seguros - aponta-se o exemplo seguido por vários países europeus, tais como a França, Espanha ou a Bélgica que, embora adoptando em alguns casos um regime especial, não vão ao ponto de considerar aplicável à situação as disposições do art. 13º B) alíneas a) e c) da Sexta Directiva. Assim, a título de exemplo, no direito espanhol, diz-se que apenas se encontra isenta a cobertura do risco cuja contraprestação é o prémio de seguro, e referindo-se expressamente que *a entrega a terceiros de bens deteriorados como consequência da realização de sinistro não está abrangida no âmbito da isenção, constituindo uma operação normalmente tributada*” (Cfr. MARIA ODETE OLIVEIRA, *ob. cit.*, pp. 94-95.).

2. 3. O sentido e alcance da isenção estabelecida no n.º 33 do art. 9º do CIVA e a sua relação com a actividade de aquisição/venda de salvados pelas companhias de seguros

Resta agora averiguar se a aquisição/venda de salvados cabe na isenção prevista no n.º 33 do art. 9º do CIVA ao estabelecer que “a isenção das transmissões de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta, quando não tenham sido objecto do direito à dedução, e bem assim, as transmissões de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do art. 21º”.

Importa começar por reter que os salvados são, em geral, veículos sinistrados que as companhias de seguros, no decurso de um processo de indemnização por sinistro, recebem do segurado, e destinam posteriormente a venda a um terceiro, normalmente aos sucateiros (Nos termos do art. 16º do Código da Estrada (segundo a redacção do Decreto-Lei n.º 2/98, de 03/01, vigente à data dos factos) entende-se por salvado um veículo a motor que entre na esfera patrimonial de uma companhia de seguros por força do contrato de seguro automóvel, em consequência de acidente e que tenha ocasionado danos que afectem gravemente as suas condições de segurança, ou cujo valor de reparação seja superior a 70% do valor normal que o veículo possuía à data do sinistro”), que os adquirem para, por sua vez, também os venderem à peça.

A sentença recorrida, ao decidir como decidiu, louvou-se do consignado no Acórdão do STA de 19/2/2003 (Jurisprudência reiterada no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28/10/2003, proc. n.º 05941/01.), proc. n.º 026435, onde se pode ler que “se os salvados são bens que (...) entram na esfera patrimonial de uma companhia de seguros por força de contrato de seguro (sublinhado nosso)”, nos termos do disposto no art. 16º do Código da Estrada, então a sua “aquisição/afectação decorre ainda e exclusivamente da actividade desenvolvida, a actividade seguradora - de operações de seguro e resseguro e prestações de serviços conexos -, actividade que, como vai referido e decorre do estabelecido pelo citado n.º 29 do art. 9º do CIVA, se encontra isenta de tributação em sede de IVA (...) atentando na específica actividade que estatutária e legalmente está cometida às companhias de seguros, designadamente no âmbito do ramo automóvel, já perante a inevitável e legal aquisição dos **salvados** ainda e exclusivamente em sede de cumprimento dos respectivos contratos de seguros imperioso é também considerar a subsequente venda/transmissão daqueles bens como bens *exclusivamente afectos à actividade seguradora*.” Em face do exposto, verifica-se que o argumento decisivo seguido no Acórdão referenciado reside na noção de salvado dada pelo Código da Estrada, extraíndo-se daí a inevitabilidade da sua aquisição pelas

companhias de seguro. Por outro lado, a conclusão do Acórdão também não atende à diversidade de segurados que consoante sejam ou não sujeitos passivos de IVA colocam problemas diferentes, assim como o tipo de veículos eventualmente envolvidos na aquisição/venda de salvados (Para maiores desenvolvimentos, cfr. MARIA ODETE OLIVEIRA, *ob. cit.*, pp. 95 ss.).

Vejamos.

Como vimos, o art. 8º do Decreto-Lei n.º 94-B/98 classifica a actividade de aquisição e venda de salvados como meramente conexa ou complementar e, por sua vez, também não procede o argumento segundo o qual a aquisição da propriedade dos salvados, por parte da seguradora, resulta estritamente do cumprimento dos respectivos contratos de seguro celebrados com os segurados (em virtude dos quais se estabelece o pagamento em contrapartida da aquisição dos salvados).

Na verdade, o contrato de seguro (Sobre a noção dada pelo TJCE, cfr. CLOTILDE PALMA, “Enquadramento da actividade seguradora”... *cit.*, p. 619.) é o contrato pelo qual uma das partes se obriga com outra, mediante o pagamento de um prémio, a efectuar uma prestação de natureza indemnizatória que possa ressarcir o prejuízo resultante da verificação parcial ou total de um risco. Em caso de sinistro, a companhia de seguros fica obrigada a efectuar uma prestação de natureza indemnizatória a favor do segurado, mas tal não implica necessariamente a aquisição do salvado (Segundo ANTÓNIO GAIO, *ob. cit.*, p. 33, nota (13), o pagamento da indemnização, sendo um valor global, terá em conta a valorização do salvado, pelo que a tomada dos salvados pelas companhias de seguros estarão, porventura, mais ligadas à fidelização dos clientes.), enquanto obrigação decorrente de cláusulas típicas e obrigatórias de um contrato de seguro.

Mas ainda que se admitisse que a entrada do salvado na esfera patrimonial da companhia de seguros era uma operação necessariamente decorrente do quadro do contrato de seguro, ainda assim haveria que distinguir entre essa entrada e a posterior venda/transmissão do salvado, uma vez que só a primeira operação teria quanto muito fundamento para beneficiar da isenção de IVA (MARIA ODETE OLIVEIRA demonstra que não é bem assim e que tudo depende do estatuto do segurado, em especial se é sujeito passivo de IVA ou não e da natureza do veículo sinistrado (cfr. *ob. cit.*, pp. 95 ss.) por não integrar o conceito de transmissão. Com efeito, sempre se poderia argumentar que a entrada do salvado na esfera patrimonial da companhia de seguros não tem subjacente um preço, mas sim o pagamento de um prémio de seguro, consequência automática da cobertura do risco derivado da apólice de seguro. Em face do exposto, vejamos então, mais em pormenor, se a venda dos salvados cai na primeira parte do n.º 33 do art. 9º do CIVA quando se refere “a isenção das transmissões de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta (...) quando não tenham conferido direito à dedução”.

Em primeiro lugar, cumpre ter presente a distinção entre actividade acessória ou complementar e actividade de seguro e de resseguro. Como ficou demonstrado, a isenção prevista no n.º 29 do art. 9º do CIVA incide sobre operações de seguro e de resseguro, incluindo as prestações conexas levadas a cabo por intermediários, ficando de fora as actividades conexas ou complementares previstas no art. 8º, parte final do Decreto-Lei n.º 94-B/98. Daqui deriva que enquanto as operações de seguro e de resseguro só podem de facto ser levadas a cabo pelas seguradoras, o mesmo não se passa com as denominadas actividades conexas ou complementares que tanto podem ser desempenhadas pelas seguradoras como por outras empresas, isto é, não se trata de actividades necessárias das seguradoras, de actividades a que estejam obrigadas a desempenhar por força da lei, mas sim de operações que a título eventual podem ser por elas desempenhadas.

Por outro lado, assiste razão à recorrente quando alega que também não se pode dizer que os salvados são adquiridos pelas seguradoras para serem usados na sua actividade, uma vez que o objectivo das seguradoras é o de vender os salvados, lançando-os no circuito económico, não tendo essa venda qualquer conexão directa e/ou necessária mas sim meramente eventual com a sua actividade nuclear e para a qual carece de autorização, segundo o regime do Decreto-Lei n.º 94-B/98.

Neste sentido, para MARIA ODETE OLIVEIRA a venda de salvados não integra a noção de “bem afecto a uma actividade isenta, dado que não constitui efectivamente *imput* nem indispensável nem tão pouco necessário nem habitual da parte da actividade seguradora que está abrangida no n.º 29 do art. 9º (...) (Cfr. *ob. cit.*, pp. 97/98.)” do CIVA.

Em segundo lugar, também não se verifica o pressuposto inserto no art. 9º, n.º 33, do CIVA na parte em que exige tratar-se de transmissões de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta, “quando não tenham sido objecto do direito a dedução....”.

No caso de se tratar da entrega de um salvado por parte de um particular não sujeito passivo de IVA, não obstante a entrega do veículo pelo sinistrado constituir uma transmissão do direito de propriedade, que cabe no conceito do art. 3º, n.º 1, do CIVA, não sendo o transmitente um sujeito passivo a operação fica de fora da incidência do imposto face ao disposto no art. 1º do CIVA. Com efeito, a transmissão do salvado não deriva do exercício de uma actividade económica, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 1, alínea a), do CIVA, que se refere a transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, nem a operação preenche os pressupostos de incidência real do IRS, ou seja, não é sujeito passivo, condição exigida pelo art. 1º.

Em face do exposto, não cabe aqui o argumento de que estamos perante “transmissões de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido feita com exclusão do direito a dedução nos termos do nº1

do art. 21^o (segunda parte do n.º 33 do art. 9º do CIVA). Na verdade, como refere MARIA ODETE OLIVEIRA (Cfr. *ob. cit.*, p. 96. Em sentido contrário, CLOTILDE PALMA defende verificarem-se os pressupostos da isenção prevista no n.º 33 do art. 9º do CIVA (cfr. “O tratamento em sede de IVA da transmissão de salvados automóveis pelas seguradoras”, *Fiscalidade*, Julho, 2002, pp. 23 ss.). No entanto, a autora também refere que “a operação de venda dos salvados transcende o conceito de operação de seguro, dado se encontrar “a jusante demais”, dessa actividade para poder ser considerada ainda como nela integrada, por muito alargado que seja o conceito da operação de seguro que possamos construir” (cfr. *ob. cit.*, p. 23.) Em obra mais recente, a autora não é tão clara na defesa daquela tese (cfr. “Enquadramento da actividade seguradora”...*cit.*, pp. 618 ss.), “(...) escapando à incidência do imposto, a entrega da viatura sinistrada à seguradora pelo segurado, não se poderá com propriedade dizer que a seguradora a adquiriu sem que tenha havido exercício do direito a dedução. Este direito de dedução é do IVA suportado. Se não houve IVA suportado nunca poderá falar-se em exercício ou não do respectivo direito a dedução”. Por outro lado, a estender-se o âmbito da isenção prevista no n.º 33 do art. 9º do CIVA, no sentido do defendido na jurisprudência do Acórdão do STA, que serviu de fundamento à sentença “a quo”, implicaria aceitar-se que sempre que um qualquer sujeito passivo, uma vez que o preceito é de aplicação genérica, adquirisse um qualquer bem a um particular estaria em condições de isentar a sua posterior transmissão. Ora, acontece que, no caso mais frequente de comercialização de bens em segunda mão, em que os bens são adquiridos a particulares com intenção de os voltar a reintroduzir no circuito da comercialização, foi necessário prever uma disposição especial para cobrir tais situações, que não ficaram desta forma isentas de IVA. A questão foi objecto da emissão de directiva própria (Directiva 94/5/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994 (7ª Directiva de IVA), transposta para o direito interno por força do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro. Segundo o regime decorrente da mencionada Directiva, nas situações em que o segurado seja um particular ou um sujeito passivo que não deduziu o IVA suportado aquando da aquisição do veículo aplica-se à venda pela companhia de seguros o regime da margem, uma vez que se verifica também aqui de bens usados adquiridos para venda (É o que se passa designadamente na Holanda. Para maiores desenvolvimentos, cfr. MARIA ODETE OLIVEIRA, *ob. cit.*, p. 99.).

Acresce que, no caso particular da aquisição/venda de salvados, o alargamento do âmbito da isenção levaria a questionar se o mesmo seria igualmente extensível às demais actividades conexas ou complementares previstas no art. 8º, n.º1, do Decreto-Lei n.º 94-B/98 (2ª parte), uma vez que também em relação às mesmas se pode argumentar que ocorrem ainda no seguimento ou decorrência do pagamento do prémio do seguro e no quadro dos contratos de seguros, entendido num sentido amplo.

Não procede também o argumento segundo qual a não isenção da posterior venda do salvado conduz a uma situação de sobretributação (imposto de imposto) (Só nas situações em que o segurado, ao adquirir o veículo, não pode deduzir o IVA suportado (por se tratar de um particular ou de um sujeito passivo isento sem direito à dedução do imposto suportado), é que se verificam efeitos cumulativos de IVA sobre IVA, caso se submeta a tributação, nos termos gerais, a venda do salvado, com violação do princípio básico da neutralidade que se visa alcançar com o IVA.), uma vez que o veículo já havia sido tributado em IVA sem direito a dedução aquando da sua aquisição pelo segurado. Acontece que, em primeiro lugar, este argumento somente será válido no caso de o segurado ser um particular não sujeito passivo de IVA. Em segundo lugar, mesmo neste caso, o valor do salvado é mínimo, comparado com o valor inicial do veículo, pelo que eventuais efeitos de sobreposição não são significativos, e, por outro lado, a isenção da venda só adia o problema transferindo-o para o sucateiro, a menos que por esta ordem de ideias se conclua que a posterior venda também está isenta de IVA, nos termos do n.º 33 do art. 9º do CIVA, porque adquiriu um bem sem exercício do direito à dedução, solução com consequências geradoras de concorrência desleal inaceitáveis.

Em suma, segundo MARIA ODETE OLIVEIRA, as condições da isenção prevista no n.º 33 do art. 9º do CIVA são: “que o bem esteja afecto à actividade isenta e que a aquisição do bem pelo sujeito passivo tenha sido feita com exclusão do direito a dedução”. Ora, no caso, “não se trata de uma actividade isenta, mas apenas de operações isentas. A isenção não é das companhias seguradoras mas apenas das operações de seguro e resseguro por elas realizadas. A lei não estabelece que ficam isentas todas as actividades de seguro e resseguro, mas apenas as operações de seguro e resseguro. Também não foram abrangidas as actividades conexas ou complementares em geral. Só as dos intermediários e correctores de seguro e não todas mas apenas das conexas com as operações de seguro e resseguro. Depois o salvado não deve ser qualificado como bem afecto à actividade seguradora”, (...) pois “quando se fala de bens afectos à actividade isenta quer-se significar os bens que tenham sido utilizados na empresa transmitente na realização de operações isentas do imposto. Aplicá-la aqui era partir não da utilização do bem para determinar o regime da subsequente venda mas inverter a relação e ir buscar o regime que se pretende para a venda para qualificar a utilização anterior” (Cfr. *ob. cit.*, pp. 98/99.).

Em face do exposto, interpretar a norma do art. 16º do Código da Estrada como implicando o alargamento da isenção recebida no art. 9º, n.ºs 29 e 33, do CIVA, significaria aceitar uma isenção não prevista nem pelo Código do IVA nem pela Sexta Directiva, com violação do Direito comunitário. Note-se que

quando aquela Directiva quis abranger na isenção as prestações de serviço relacionadas com as operações de seguro e de resseguro efectuadas por corretores e intermediários disse-o expressamente.

Considerando a natureza excepcional ou anti-sistema das normas de isenção de IVA o Tribunal de Justiça da União Europeia tem defendido que as mesmas estão sujeitas ao princípio da interpretação “estricta” ou “declarativa”, vazada, entre outros, no Acórdão SUFA, de 1989. Aí se pode ler que “os termos utilizados para designar as isenções [então] visadas pelo artigo 13º da Sexta Directiva devem ser interpretados restritivamente dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso sobre um sujeito passivo. Como observa Rui Laires, o que o TJUE sugere, com expressão algo incerta, é que das normas de isenção em matéria de IVA seja feita uma interpretação estrita declarativa, sito é, uma interpretação literal que não vá além do que a rigorosa expressão textual da directiva permite. Esta doutrina, primeiro firmada no acórdão SUFA, veio depois a ser reiterada em muitas decisões posteriores - como os acórdãos Henriksen, de 1989, Dornier-Stiftung, de 2003, ou Temco-Europe, de 2004” (Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 312/313. No mesmo sentido, também CLOTILDE PALMA faz ampla resenha da jurisprudência do TJCE, cfr. “Enquadramento da actividade seguradora”...cit., pp. 618 ss. A título de exemplo, segundo a Autora, “No considerando 42 do Acórdão Skandia pode ler-se que o facto de o art. 13ºB, alínea a) da Sexta Directiva, visar outras operações para além das operações de seguro, corrobora a análise segundo a qual a operação de seguro não pode ser interpretada de forma demasiado ampla” (cfr. *ob. cit.*, p. 620).).

Impõe-se, concluir, pelas razões expostas, que a venda de salvados pelas companhias de seguros não cabe em qualquer das situações de isenção estabelecidas pelo art. 9º n.ºs 29 e 33 do CIVA (...).»

(Fim de citação)

Em conformidade com o supra exposto, que aqui se reitera, tem concluir-se que 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 pela recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *João António Valente Torrão* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Maria Fernanda dos Santos Maças*.

Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Requisitos.

Sumário:

- I — *Constituem requisitos do recurso por oposição de acórdãos previsto no artº 284º do CPPT, a identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, bem como a existência de uma situação de facto substancialmente idêntica.*
- II — *Não estão preenchidos esses requisitos se, no acórdão recorrido, se decidiu não ser dedutível o IVA por obras de reconstrução de um imóvel suportadas pela impugnante, imóvel esse pertencente aos seus sócios, tendo-se concluído que os custos da sua reconstrução não deviam ter sido suportados pela ora recorrida e, tendo-os suportado bem como o IVA não pode deduzir esse IVA por o bem não estar direta e exclusivamente afeto ao exercício da atividade da empresa sendo bem alheio, enquanto no acórdão fundamento se decidiu que, relativamente a bem pertencente à impugnante e integrado no objeto social desta, o ónus de que o mesmo não era utilizado na atividade cabia à Fazenda Pública, admitindo-se, por isso a dedução do IVA.*

Processo n.º 757/12-50.

Recorrente: A....., 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:

1. “A....., Lda”, com os demais sinais nos autos, veio recorrer do acórdão do TCA Sul, de 15.07.2009, que constitui fls. 222/230, por se encontrar em oposição com o acórdão proferido pelo TCA Norte em 14.02.2008, proferido no Processo n.º 0038/1.Braga.

2. Por despacho de Relator de fls. 355 foi julgada verificada a oposição entre os referidos acórdãos, tendo sido ordenada a notificação para efeitos do n.º 5 do artº 284º do CPPT.

3. Em alegações veio a recorrente concluir:

A) Verificam-se os requisitos da admissibilidade do recurso por oposição de julgados para o ATA, considerando que: a) os acórdãos foram proferidos no domínio da mesma legislação: CIVA; b) respeitam à mesma questão fundamental de direito: pressupostos do direito à dedução; c) assentam sobre soluções opostas.

B) Para o duto acórdão recorrido, para que o IVA incidindo sobre bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo possa ser deduzido, é imprescindível que os bens e serviços estejam direta e exclusivamente afetos ao exercício da atividade económica que o sujeito passivo exerce, sendo necessário que tais bens estejam integrados nos bens da empresa, para o duto acórdão fundamento é meramente necessário que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis.

C) Ora, são os bens e serviços adquiridos e que constituem as obras (materiais, pintura, ar condicionada, central telefónica) que têm de se encontrar integrados na impugnante, e estes encontram-se! - e não o bem imóvel (objeto de arrendamento) onde foram feitas essas obras.

D) Nas exclusões feitas pelo duto acórdão fundamento não é feita nenhuma que obrigue o bem a estar integrado nos bens da empresa – não tendo sido critério, nem solução para a situação de facto e jurídica que aquele tribunal aplicou no referido acórdão.

E) A solução jurídica atribuída ao duto acórdão fundamento daria com certeza e sem margem para dúvidas razão à impugnante que, nos termos deste duto acórdão fundamento, preenche os pressupostos inerentes ao direito à dedução: os bens e serviços adquiridos e que fazem parte integrante da empresa foram utilizados na produção, ou seja, serviram para a obtenção de recitas que foram tributadas a jusante.

F) Com o devido respeito, a aplicação e a interpretação da legislação que regula o direito à dedução do IVA feita pelo duto acórdão fundamento encontra-se em sintonia com a jurisprudência, nomeadamente o duto acórdão do STA de 21 de junho de 2000, conferindo à impugnante o direito à dedução do IVA por ela suportada na obra.

G) É manifesta a violação do artº 19º e segs. do CIVA e consequente má aplicação e interpretação do artº 17º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977.

H) Pelo exposto, a impugnante suscita e requer, com a devida vénia, que seja colocada ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias a questão prévia quanto à correta interpretação e aplicação a dar ao artº 17º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977.

Pelo exposto e pelo suprimento do Venerando Tribunal ad quem, com a devida vénia, deve ser concedido provimento ao recurso e, consequentemente, ser:

- revogada a duta decisão recorrida, nos termos e com os fundamentos previstos na interpretação feita pelo duto acórdão fundamento, nos termos ao artº 280º do CPPT;

- apresentada a questão prejudicial junto do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, para uma correta interpretação e aplicação da Sexta Diretiva Comunitária.

4. Em contra-alegações veio a recorrida Fazenda Pública concluir:

1ª) A ora recorrente não pode, dada a natureza e finalidade de cada um dos recursos, nas alegações de recurso de oposição de julgados, e cumulativamente, arguir nulidades, apresentar recurso de revista (artº 150º do CPTA) e requerer a apreciação de questão prejudicial ao TJCE, todos sindicando a mesma decisão.

2ª) Razão pela qual, deve a mesma vir aos autos dizer por qual dos recursos opta, sob pena de nenhum dos mesmos dever prosseguir.

3ª) Tendo o despacho ora notificado, admitido o presente recurso por oposição de acórdãos, sempre se dirá que entre os dutos acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, não existe oposição suscetível de servir de fundamento ao recurso vertente.

4ª) Na verdade, não ocorre essa oposição dado que a diferença das decisões se ficou unicamente a dever à diferente factualidade com que cada um laborou.

5ª) Pelo que, não se encontra preenchido o condicionalismo previsto no artº 284º do CPPT.

Termos em que, e com o douto suprimento de Vª Ex.cias, deve decidir-se no sentido de que não existe oposição de julgados e, em consequência, julgar-se improcedente o recurso, mantendo-se o acórdão recorrido nos seus precisos termos.

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

1º). A ora Impugnante foi objeto de ação inspetiva na sequência da ordem de serviço n.º 275, despacho de 07/02/00, e n.º 99769 n.º 99770 despacho de 31/02/00, para os anos de 1995, 1996, e 1997, respetivamente, conforme relatório de 13/03/200, a folhas 8 e seguinte do processo administrativo que aqui se dá por reproduzido;

2º). A Sociedade A....., Lda. foi constituída por escritura outorgada no Cartório Notarial de Loures em 03/08/1933 com o capital social de 20.000\$00, dividido por duas quotas, pertencentes aos Srs. B..... e C..... (cfr. fls.8 do processo administrativo).

3º). Desde a escritura pública outorgada no 6º Cartório Notarial de Loures em 31/12/91, o capital foi aumentado para 10.000.000\$00, ficando sócios

- a. D.....,
- b. E.....,
- c. F.....,
- d. G.....,
- e. H..... (fls. 8 e 9 do processo administrativo)

4º). A impugnante é agente exclusivo da “I.....” no Concelho de Loures e tem como atividade principal o comércio por grosso de combustíveis líquidos e gasosos, comercializa ainda todos os materiais relacionados com os serviços de instalação e assistência técnica às redes de gás (fls. 9 do processo administrativo apenso)

5º). Em sede de IVA encontra-se enquadrado no regime especial do gás desde 1986 (fls. 9 do processo administrativo)

6º). Não deduz IVA pela compra nem liquida pela venda, (fls. 9 do processo administrativo)

7º). Está sempre numa situação de crédito de imposto (fls. 37 do processo administrativo apenso)

8º). O valor do crédito de imposto tem-se mantido estável (fls. 9 do processo administrativo apenso)

9º). Desde o ano de 1995 até a data da inspeção a impugnante apenas solicitou o reembolso de IVA no valor de 9.790.041\$00 no período de outubro de 1996. (M. 9 do processo administrativo apenso)

10º). Quanto à fiscalização do IVA no âmbito do reembolso a administração tributária no ponto 1.1.7 do relatório da inspeção fez constar o que para os devidos efeitos se transcreve:

a. O sujeito passivo solicitou o reembolso do IVA, no valor de Esc.: 9.790.041 \$, no período outubro de 1996

b. O crédito de imposto neste valor, está diretamente relacionado com as obras no edifício da Rua, n.º

c. Conforme foi demonstrado anteriormente, o IVA foi deduzido indevidamente nas faturas de fornecimentos de materiais e serviços, uma vez que o edifício é propriedade dos sócios.

d. Foi efetuada uma fiscalização de IVA, no âmbito do reembolso, pelo S.P.I. T. Serviço de Prevenção e Inspeção Tributária - Oriental, Ordem de Serviço o nº72844, emitida em 13/01/97. A visita iniciada em 29/04/97 (10R) e terminada em 30/04/Z7 (12H), com a duração de um dia e meio.

e. As fiscalizações do IVA no âmbito dos reembolsos, são por norma visitas rápidas e pontuais, de verificação do IVA, não têm a extensão e profundidade de um exame à escrita, onde são analisados vários impostos

f. Apresente visita de fiscalização é um exame à escrita, e por esse motivo, tem um âmbito de análise mais alargado

g. O colega ao analisar o pedido de reembolso, verificou que as faturas dos fornecedores onde o sujeito passivo deduziu o IVA, estavam passadas em nome da empresa, “A....., Lda.” levando-o a crer que a dedução era devida, e assim, emitiu o parecer favorável ao pedido de reembolso solicitado pelo sujeito passivo (fls. 15 e 16 de processo administrativo)

10º). A administração tributária ponto IV do relatório de inspeção descrição dos factos e fundamento das correções meramente aritméticas à matéria coletável sob título 1.1 Edifício na Rua n.º, 1.1.1 Informação recolhida na empresa fez constar o que para os devidos efeitos se transcreve a seguinte parte.

a. A empresa “A....., Lda” construiu um edifício na morada acima indicada, mantendo apenas, as quatro paredes exteriores de um antigo celeiro que se encontrava devoluto e bastante degradado, propriedade de uma das sócias da empresa, E..... e do seu marido e sócio da mesma empresa, D.....

b. O valor total da obra, inteiramente suportado pela empresa, cifrou-se em Esc: 61.256.659\$ (52.356.119\$ + IVA 8.900.540\$).

c. A empresa deduziu o IVA, nas faturas dos fornecimentos de materiais e serviços.

d. A construção teve início ainda no ano de 1994 e prolongou-se até 1997.

e. o custo da obra, contabilizado na conta “27 Custos Diferidos”, Esc.: 52.356.119\$, encontra-se repartido por vários exercidos; 1994 - 1.375.207\$; 1995 -12.069.500\$; 1996 - 36.790.032\$; 1997 - 2.121.380\$

f. Desde o exercício de 1996, que a empresa vem amortizando anualmente, à taxa de 10%, o valor contabilizado na conta 27 Custos Diferidos.

g. Em janeiro de 1997, a empresa mudou as suas instalações, da Av. n.º, para o novo edifício da Rt/....., n.º

h. Em quatro de junho do mesmo ano de 1997 é celebrado, por escritura pública, um contrato de arrendamento entre a empresa “A....., Lda” e os usufrutuários do edifício, em simultâneo sócios da empresa, E..... e o seu marido, D.....

i. Através deste contrato os usufrutuários do imóvel, dão de arrendamento à sociedade, A....., Lda, o novo edifício de escritórios, por um período de dez anos, com início em quatro de junho. A renda mensal acordada foi de Esc: 600.000\$.

j. No contrato de arrendamento é declarado que, o prédio urbano arrendado, está inscrito na respetiva matriz sob o artigo 1560º e descrito na 1ª Conservatória do Registo Predial de Loures sob o n.º 31391 do Livro B 91 (fls. 10 e 11 do processo administrativo).

11º). Continua a administração tributária agora ponto 1.1.2 Informações recolhidas na 1ª conservatória do Registo Predial de Loures, 1ª Repartição de Finanças do Concelho de Loures e Câmara do Registo Predial de Loures e, que se passa a transcrever:

a. Que os sócios da empresa, “A..... Lda”, E..... e D....., doaram vários bens aos seus filhos, J..... e L..... (também estes sócios da empresa), entre os quais se encontrava o prédio urbano inscrito na matriz sob o nº1560 (edifício da Rua Resende, n.º).

b. A escritura de doação foi efetuada no Cartório Notarial de Loures em 03/07/96, por esta escritura, os pais doaram aos seus filhos, por conta da quota disponível o referido prédio, reservando porém, para eles o usufruto. Desde 04/02/97, que se encontra registado na Conservatória do Registo Predial, nos livros G 92, fls 135 e F 14, fls. 11, os novos proprietários, J..... e L....., usufrutuários, D..... e E.....

c. Em 27/05/98, foi entregue na Repartição de finanças de Loures, a modo 129 “Declaração para Inscrição ou Alteração de Inscrição de Prédios Urbanos na Matriz”, onde são declarados os elementos do prédio sito na Rua, n.º

d. Um edifício amplo, destinado a comércio e escritórios, composto de rés do chão e lo andar, parque de estacionamento c/ 12 lugares, pátio e logradouro.

e. O motivo que deu lugar à apresentação da declaração, foi a reconstrução do referido prédio.

f. A mesma declaração, indica como titular do rendimento: E..... “usufrutuária o valor patrimonial declarado foi, Esc: 10.000.000\$.

g. Posteriormente este valor foi alterado para Esc: 78.000.000\$, pela Comissão de Avaliação da Repartição de finanças de Loures.

h. O valor patrimonial que constava na respetiva matriz n.º 1560, antes da obra de reconstrução do edifício em; Esc: 748.051\$.

i. No Departamento de Administração Urbanística da Câmara Municipal de Loures, deu entrada um projeto de reconstrução de um edifício denomina - o por antigo celeiro a que foi atribuído o n.º 19381/OCP/N. Este projeto foi indeferido por questões regulamentares.

j. Posteriormente deu entrada um segundo projeto, que foi aprovado, a que foi dado o n.º 20934/OCP/N, também denominado por reconstrução do edifício do antigo celeiro tanto o primeiro, como o segundo projeto deram entrada em nome do titular da obra, E.....

k. Todos os documentos que deram entrada na Câmara Municipal, bem como todos os documentos emitidos pela mesma, relativos à reconstrução do edifício, desde o Alvará de Licença de Construção n.º 121/95, de 13/04/95, até ao Alvará de licença de Utilização n.º 218./98, de 04/98, foram emitidos em nome de E..... (fls. 11 e 1 do processo administrativo).

12ª). No ponto 1.1.4, a administração tributária quanto ao procedimento contabilístico da impugnantante fez contar o seguinte:

a. As faturas dos fornecimentos de materiais e serviços, respeitantes à obra de reconstrução do edifício, foram emitidas em nome da empresa “A....., Lda.

b. A empresa contabilizou as despesas respeitantes à obra, na conta 44 (Imobilizações em Curso) e na conta 27 (Custos Diferidos). A conta 44, foi utilizada em 1995 e parte e o ano de 1996, como conta de passagem, uma vez que no final destes exercidos, esta conta foi saldada por contrapartida da conta 27 (Custos Diferidos). No ano de 1997, apenas foi utilizada a conta 27 (Custos Diferidos),

c. O custo da obra, debitado na conta 27 (custos diferidos), Esc. 52.356. 119\$, vem sendo amortizado todos os anos à taxa de 10% (fl. 13 do processo administrativo).

13ª). Quanto ao ano de 1995 foi efetuada a seguinte correção com o fundamento que passamos a transcrever a seguinte parte: de acordo com os fundamentos invocados no ponto 1.1, deste relatório, é considerada dedução indevida, do IVA no valor de Esc: 2.051.815\$, deduzido nas faturas respeitantes

ao fornecimento de materiais e serviços para a construção do edifício. A discriminação deste valor, por períodos de imposto, bem como o n.º de registo, n.º do documento, data, fornecedor e designação, encontra-se na folha n.º 28 do relatório, (fl. 16 do processo administrativo).

14º). Quanto ao ano de 1996 foi efetuada a seguinte correção com o fundamento que passamos a transcrever a seguinte parte Conforme fundamentos invocados no ponto 1.1 do relatório, a dedução do IVA no valor de Esc: 6.254.305\$, relativa à construção do edifício considerada indevida. A discriminação deste valor, encontra-se na folha n.º 33, do relatório, (fl. 17 do processo administrativo).

15º). Quanto ao ano de 1997 foi efetuada a seguinte correção com o fundamento que passamos a transcrever a seguinte parte Conforme os motivos invocados no ponto 1.1 de relatório, o IVA no valor de Esc.: 360.635\$, respeitante à construção do edifício, foi indevidamente deduzido. A discriminação deste valor encontra-se na folha nº36 do relatório, (fl. 17 do processo administrativo).

16º). Na sequência da ação de inspeção supra e das correções enunciadas foram efetuadas as liquidações adicionais a que se reportam os documentos juntos pela impugnante a fl. 10 a 31 que aqui de dão por reproduzido.

17º). As liquidações referidas no n.º anterior têm a data limite de pagamento 31/12/2000.

18º). Em 29/03/01, foi deduzida reclamação graciosa das liquidações supra (fls. do processo de reclamação apenso).

19º). Por despacho de 05/06/02, foi indeferida a reclamação graciosa (fl. 185 do processo de reclamação graciosa apenso).

20º) Do despacho referido no n.º anterior foi a impugnante notificada em 26/06/02 (cf. conjugação de fl, 192 e A/R anexo à mesma).

21º). Em 09/07/02 foi deduzida a presente impugnação cfr. carimbo do Serviço de Finanças a pág. 2 dos presentes autos.

Aí se consignou que dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra e que a decisão da matéria de facto efetuou-se com base no exame das informações e nos documentos, não impugnados, que dos autos constam, tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório.

6. No acórdão fundamento, por sua vez, foram dados como provados mais os seguintes factos:

1º). Em 07/06/1995, a Impugnante ofereceu à firma «M....., Lda.» 84 garrafas de vinho “.....”, no valor de Esc.: 41.160\$00;

2º). Em 16/06/1995, a Impugnante ofereceu à sociedade «N....., Lda.» 552 garrafas de vinho “.....”, no valor de Esc.: 270.480\$00;

3º). Sobre o valor destas ofertas a Impugnante não liquidou IVA;

4º). O preço de custo de cada garrafa oferecida perfaz o valor de Esc.: 490\$00;

5º). Em 1994/1995, a Impugnante construiu uma adega no lugar, freguesia de Paderne, concelho de Melgaço;

6º). Nesse período a Impugnante adquiriu equipamento destinado à produção e engarrafamento de vinho para ser utilizado na adega anteriormente referida;

7º). De 07/04/1999 a 13/04/1999 e de 02/08/1999 a 08/09/1999, a administração fiscal efetuou uma inspeção tributária à atividade da Impugnante, relativamente aos anos fiscais de 1994, 1995, 1996 e 1997, da qual resultou um relatório que preconizou correções aritméticas ao IVA de 1995 e 1996;

8º). No ano de 1995 foi apurado IVA no valor de Esc.: 15.852\$00, relativo a imposto liquidado em ofertas de garrafas de vinho;

9º). Relativamente aos anos de 1995/1996 foi apurado IVA no valor de Esc.: 12.227.850\$00, por desconsideração de imposto deduzido respeitante a bens e serviços prestados na construção da adega e aquisição de equipamentos para vinificação, por não terem sido considerados bens afetados a operações tributáveis;

10º). Notificado para exercer o direito de audição relativamente às conclusões do relatório da inspeção tributária, a Impugnante nada disse;

11º). A Impugnante foi notificada a 16/02/2000 das correções meramente aritméticas efetuadas à matéria tributável ou ao imposto;

12º). A Impugnante apresentou reclamação graciosa relativamente à notificação referida no ponto anterior;

13º). No exercício da sua atividade, a Impugnante prestou à «O....., Lda.» serviços de engarrafamento de vinho, conforme fatura emitida em 07/03/2000;

14º). Por despacho do Diretor Distrital de Finanças de Viana do Castelo de 29/03/2001, foi indeferida a supra citada reclamação graciosa, sendo notificada à Impugnante mediante ofício de 17/04/2001, recebido a 26/04/2001 (data da assinatura do aviso de receção).

2.1.2 Ao abrigo do disposto no art. 712.º, alínea a), do Código de Processo Civil, e com base nos elementos probatórios expressamente indicados, entendemos ainda dar como provada a seguinte

factualidade com relevo para a decisão a proferir e que, porque relativa à fundamentação dos atos impugnados, constitui matéria de conhecimento oficioso:

a) P..... estava coletada pela atividade de “vitivinicultura”, sujeita ao regime normal de periodicidade trimestral para efeitos de IVA (cf. relatório de inspeção tributária no processo administrativo em apenso);

b) Do relatório da inspeção dito em 7., consta, para além do mais, o seguinte:

«III.-DESCRIBÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1.-A NÍVEL DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

III.1.1. - FALTA DE LIQUIDAÇÃO E ENTREGA DE IMPOSTO

III.1.1.1. - ANO DE 1995

[...]

III.1.1.1.2 O sujeito passivo ofereceu ao seu cliente “M....., L.dª”, [...] conforme fatura n.º 1, de 95.06.07, 84 garrafas de vinho “.....”, no valor unitário “Conjunto de Bens” de Esc. 41 160\$00; e

Ao seu cliente “N..... L.dª” [...] conforme fatura n.º 2, de 95.06.16, 552 garrafas de vinho “.....”, no valor unitário “Conjunto de Bens” de Esc.() 270 480\$00, sem que tenha efetuado a respetiva liquidação de imposto nem justificado o motivo desse procedimento como lhe impunha o artº 35º, n.º 5, alínea c) do CIVA.

No entanto, considerando que as referidas ofertas, em termos unitários “Conjunto de Bens oferecidos” (nº 4 da circular n.º 19/89), ultrapassam os limites estabelecidos no n.º 3 da referida circular n.º 19/89, o sujeito passivo era obrigado a liquidar imposto sobre o valor atribuído às mesmas.

Não obstante o valor tributável a considerar para as ofertas ser o preço de compra, no caso de os bens oferecidos terem sido adquiridos a terceiros, ou o preço de custo, no caso de serem produzidos pelo próprio ofertante (cfr. n.º 6 da circular n.º 19/89), dada a ausência de qualquer daqueles valores, por falta de documentos (v.g. faturas de compra e/ou inventário de existências do vinho produzido que nos evidenciassem o custo de produção), considerámos para o efeito o preço de custo do vinho de Esc. 418\$00/0,75L, valor este obtido junto de um sujeito passivo congénere da mesma área fiscal, acrescido do preço da garrafa, da rolha, do selo, do rótulo (frente da garrafa), do contra rótulo, da gargantilha e da cápsula de estanho, respetivamente, de 29\$40, 19\$00, 5\$10, 2\$84, 3\$30, 2\$01 e 10\$48, o que perfaz um total “preço de custo de cada garrafa oferecida” de Esc. 490\$00.

ASSIM, o sujeito passivo não liquidou e conseqüentemente não entregou nos Cofres do Estado, o imposto que se mostra devido, no montante de Esc. 15 582\$00, referente ao período de imposto 95.06T, e calculado do seguinte modo: -

- Valor de oferta..... 41 160\$00(84 garrafas x 490\$00) x 5% = 2 058\$00

- “.....270 480\$00 (552 “x 490\$00) x 5% = 13 524\$00

Imposto devido..... 15 582\$00

[...]

III.1.2. - DEDUÇÕES INDEVIDAS DE IMPOSTO

III.1.2.1. - ANO DE 1995

III.1.2.1.1. - Contrariamente ao disposto no artº 20, n.º 1, alínea a) do CIVA, o sujeito passivo procedeu à dedução indevida de imposto no montante de Esc. 8 773 765\$00, pois dos documentos de suporte existentes em arquivo, verifica-se que o referido imposto incidiu sobre bens ou serviços adquiridos/produzidos por aquele (Construção de Adega e Aquisição de Equipamento para Vinificação), que nunca estiveram afetos à realização das suas operações tributáveis, discriminado pelos seguintes períodos de imposto:

2º trimestre — 147 457\$00

3º trimestre — 4 010 567\$00

4º trimestre — 4 615 741\$00

III.1.2.2. - ANO DE 1996

III.1.2.2.1. - O sujeito passivo, contrariando o disposto no artº 20, n.º 1, alínea a) do CIVA, procedeu à dedução indevida de imposto no montante de Esc. 3 454 085\$00, pois dos documentos de suporte existentes em arquivo verifica-se que o referido imposto incidiu sobre bens ou serviços adquiridos/produzidos por aquele (Construção de Adega e Aquisição de Equipamento para Vinificação), que nunca estiveram afetos à realização das suas operações tributáveis, discriminado pelos seguintes períodos de imposto:

1º trimestre — 321 859\$00

2º trimestre — 51 000\$00

3º trimestre — 131 517\$00

4º trimestre — 2 949 709\$00

[...]

(cfr. o referido relatório, com cópia de fls. 19 a 32);

c) As liquidações referidas em 8. e 9. foram efetuadas com base na parte acima citada do relatório da fiscalização (cfr. os despachos apostos na primeira folha do relatório da fiscalização e as notas de apuramento modelo 382 no processo administrativo em apenso).

d) Com base no mesmo relatório da fiscalização, foram também efetuadas correções à matéria tributável para efeitos de IVA por métodos indiretos, relativamente ao ano de 1995, e por métodos diretos, relativamente aos anos de 1996 e 1997, que deram origem às respetivas liquidações de imposto (cfr. o relatório da fiscalização no processo administrativo em apenso);

e) No referido relatório, sob a epígrafe «CONSIDERAÇÕES GERAIS», ficou também escrito, para além do mais, o seguinte:

«Convém, ainda, salientar que o vinho vendido e oferecido pelo sujeito passivo respeita às colheitas do ano de 1994 e anos anteriores e terá sido fabricado e engarrafado nas instalações e equipamento para vinificação adquiridos à Q....., L.dª, sitas no lugar de, freguesia de Paderne, as quais fazem parte do seu ativo imobilizado e constam dos respetivos mapas de reintegrações, uma vez que a nova adega, sita, freguesia de Paderne, ao tempo, ainda estava em fase inicial de construção.

Outrossim, importa referir que as uvas das colheitas de 1995 e 1996 foram vendidas a outros produtores/engarrafadores e, por conseguinte, o sujeito passivo não vinificou mais uvas».

(cf. o relatório da fiscalização no processo administrativo em apenso)

f) No mesmo relatório ficou também escrito que, a Contribuinte «em 96.12.31, fez um contrato de arrendamento de toda a sua exploração agrícola, o qual inclui a cedência de exploração da sua marca n.º 285 487 “.....” e exclui a adega e respetivo equipamento para vinificação, pelo período de 25 anos, com início em 1 de janeiro de 1997 [...]» (cf. o relatório da fiscalização no processo administrativo em apenso);

g) As operações de engarrafamento referidas em 13. foram efetuadas na adega dita em 5. (a sentença deu-o como assente, se bem que o não tenha feito constar do rol dos factos provados; cf. cópia da fatura a fls. 32 do processo administrativo em apenso).

7. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

7.1. Antes de mais, importa referir que a questão suscitada pela recorrida Fazenda Pública na conclusão 1ª das suas alegações está ultrapassada, na medida em que o TCA Sul decidiu a questão das nulidades e rejeitou o recurso de revista. Deste modo, está apenas em causa o recurso por oposição de acórdãos.

Vamos, por isso, conhecer deste recurso.

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

Tendo os autos dado entrada posteriormente a 1 de janeiro de 2004, 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 fácti-

cas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

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

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

“De facto, o bem imóvel onde foram feitas as obras era e é propriedade dos sócios da ora recorrida e daí não ser correta a contabilização na sociedade procedendo esta à dedução do IVA dos encargos relativos à sua reconstrução.

O IVA relativamente às despesas efetuadas na recuperação do referido imóvel não podia, pois, ter sido deduzido já que a presente situação não se enquadra em nenhuma das previsões dos artigos 19.º a 26.º do CIVA.

A mesma situação também não se enquadra na parte final do n.º 2 do artigo 3.º do D. Lei n.º 521/85, de 31 de dezembro.

Refere este preceito que: *“O imposto contido no preço dos bens referidos no presente diploma não confere aos seus revendedores direito a dedução, o qual no entanto se manterá nos termos gerais, relativamente aos investimentos e demais despesas de comercialização.”*

Na verdade as despesas efetuadas num edifício de terceiros não podem ser consideradas um investimento e muito menos despesas de comercialização.

Entendeu-se na decisão que o IVA cuja dedução não foi aceite se reporta a bens e serviços que foram afetos pela impugnante à sua atividade económica, pois que no referido bem veio a exercer a sua atividade e daí ser o ato ilegal e o imposto não devido face ao disposto no art.º 20 do CIVA. Não se pode concordar com tal conclusão.

É que, sem prejuízo de limitações e de exclusões (cfr. Art.º 21º do CIVA), o direito à dedução é aplicável a todos os bens e serviços adquiridos para o exercício da atividade económica do sujeito passivo, mas para que o imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo possa ser deduzido, é imprescindível que aqueles estejam direta e exclusivamente afetos ao exercício da atividade económica que o sujeito passivo exerce, não preenchendo esta condição os bens ou serviços que, de forma habitual, se destinem alternadamente a atividades económicas e a outras atividades distintas, os bens ou serviços que sejam utilizados simultaneamente para atividades económicas e para fins privados, os bens que não estejam integrados nos bens da empresa bem como os bens destinados a fins privados do sujeito passivo, dos seus familiares ou empregados como resulta do disposto nos artigos 20º e 21º do CIVA. Ora, não estando o imóvel integrado nos bens da empresa, os custos da sua reconstrução não deviam ter sido suportados pela ora recorrida e, tendo-os suportado bem como o IVA não pode deduzir esse IVA por o bem não estar direta e exclusivamente afeto ao exercício da atividade da empresa sendo bem alheio. Nestas situações para a dedução do IVA não basta que o imposto esteja mencionado em faturas e documentos equivalentes passados em forma legal tal como dispõe o n.º 2 do art. 19 do CIVA.

Não se pode, assim, manter o decidido sendo de conceder provimento ao recurso por o IVA em causa não poder ser deduzido como entende a AT e a recorrente”.

Temos então que, neste caso concreto, a impugnante pretendia deduzir IVA por obras efetuadas em edifício da propriedade dos seus sócios e que estaria afeto à atividade económica daquela. O acórdão decidiu que tal IVA não era dedutível porque, não estando o imóvel integrado nos bens da empresa, os custos da sua reconstrução não deviam ter sido suportados pela ora recorrida e, tendo-os suportado bem como o IVA não pode deduzir esse IVA por o bem não estar direta e exclusivamente afeto ao exercício da atividade da empresa sendo bem alheio.

7.2.2. No acórdão fundamento, por sua vez, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“...No caso sub judice, a AT recusou o direito à dedução com o fundamento que a adega e equipamento «nunca estiveram afetos à realização das suas operações tributáveis».

Ou seja, se bem compreendemos a singela fundamentação aduzida pela AT – que quase se limitou a decalcar pela negativa a formulação legal do art. 20.º do CIVA –, esta não pôs em causa a possibilidade de dedução do IVA com base na insusceptibilidade de os bens e serviços em causa serem utilizados na atividade da Contribuinte. Seria, aliás, pouco plausível que o tivesse feito, pois se trata de operações que não integram o rol das que a lei, face à sua natureza, exclui do direito à dedução, nem de operações que manifestamente não estejam conexas com a atividade produtiva da Contribuinte; bem pelo contrário, é fácil verificar a íntima conexão entre a construção e equipamento de uma adega e a atividade de viticultura prosseguida pela Contribuinte. O que a AT sustenta como motivo para desconsiderar o direito à dedução é que a Contribuinte não utilizou (até à data da fiscalização) a adega e respetivo equipamento para a realização das suas operações tributáveis.

Desde logo, está provado nos autos que na referida adega a Contribuinte engarrafou vinho para um terceiro no ano de 2000. Assim, mesmo admitindo que à data da fiscalização ainda não tinha sido utilizada para a realização de quaisquer operações tributáveis, tal não autoriza a afirmação, sem re-

serva alguma, de que a adega e respetivo equipamento «nunca estiveram afetos à realização das suas operações tributáveis».

Assim, desde logo, não pode afirmar-se que as despesas suportadas pela Contribuinte para a construção e equipamento da adega se não tenham destinado à realização de operações tributáveis, se não tenham destinado ao exercício da sua atividade.

O facto de não estar documentada nos autos a prática de nenhuma outra operação efetuada naquela adega no período que mediou entre a conclusão das obras (que situamos no final de 1996, face à inexistência de deduções de IVA suportado com a construção e equipamento após o último trimestre desse ano) e aquela efetuada em 2000, não tem necessariamente a leitura que dela retirou o Juiz do Tribunal a quo, de que a Contribuinte não exerceu a atividade durante esse período. Admitimos que a Contribuinte não tenha nesse período efetuado operações com recurso à referida adega e respetivo equipamento, mas nada mais do que isso.

Por outro lado, como bem salientou a Recorrente, a lei não faz depender o exercício do direito de dedução de qualquer prazo para a realização das operações tributáveis a contar da data em que foi suportado o imposto a montante.

O que a lei pretende é, apenas, impedir a dedução do imposto suportado em aquisições de bens e serviços que sejam usados para fins estranhos à atividade. Ora, a esse propósito, a declaração fundamentadora externada pela Administração (()) E só essa releva para aferir da legalidade do ato.) é totalmente omissa.

.....Finalmente, é certo que, porque estamos no domínio do direito à dedução do imposto, é sobre a Contribuinte que recai o ónus de demonstrar a verificação dos pressupostos do seu direito. Mas isso, só se a Administração recolher indícios fundados que lhe permitam desconsiderar as deduções feitas pela Contribuinte, designadamente alegando factos que sejam suscetíveis de indiciar que os bens ou serviços adquiridos não são aptos ou necessários para a atividade produtiva ou que foram desviados para consumos particulares. Em suma, que os bens e serviços adquiridos foram utilizados para fins diversos daqueles que constituem o objeto social da Contribuinte.

Ora, no caso sub judice, face à manifesta conexão entre a adega e respetivo equipamento com a atividade de vinicultura prosseguida pela Contribuinte, impunha-se que a Administração alegasse factualidade que nos permitisse concluir, ainda que indiciariamente, que a Contribuinte, quando da aquisição de bens e serviços para a construção e equipamento da adega atuou como consumidor final. Não o tendo feito, não pode concordar-se com a recusa da Administração em admitir a dedução do imposto suportado pela Contribuinte nessas operações a montante”.

No caso concreto tratado neste aresto, a decisão foi então no sentido de que a AT não cumpriu o seu ónus probatório no sentido de demonstrar que os valores objeto de dedução não correspondiam a bem utilizado na atividade da impugnante.

7.3. Em face do que ficou escrito nos dois números anteriores, desde logo se conclui que não estamos em presença de oposição de acórdãos para efeitos do disposto no artº 284º do CPPT e de acordo com os requisitos acima enunciados.

Com efeito, nem a matéria de facto, nem a decisão de direito são de algum modo semelhantes, de modo a propiciar a referida oposição.

É que no acórdão recorrido estava em causa a dedução de IVA por obras de reconstrução de um imóvel suportadas pela impugnante, imóvel esse pertencente aos seus sócios, tendo-se concluído que não estando o imóvel integrado nos bens da empresa, os custos da sua reconstrução não deviam ter sido suportados pela ora recorrida e, tendo-os suportado bem como o IVA não pode deduzir esse IVA por o bem não estar direta e exclusivamente afeto ao exercício da atividade da empresa sendo bem alheio.

No acórdão fundamento, pelo contrário, entendeu-se que o IVA relativo a construção de uma adega era dedutível, uma vez que esta (adega) se integrava no objeto social da impugnante e o ónus da prova de que a mesma não era um bem utilizado na atividade daquela cabia à Fazenda Pública, sendo certo que esta nenhuma prova fez neste sentido. Aqui, portanto, o bem era pertencente à impugnante, apenas se discutindo se era ou não utilizado na sua atividade.

Pelo que ficou dito, o recurso tem de ser julgado findo ao abrigo do n.º 5 do artº 284º do CPPT.

8. Nestes termos e pelo exposto julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente:

Lisboa, 23 de janeiro de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.

Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.**Assunto:**

Recurso por oposição de acórdãos. Pressupostos. Falta de identidade substancial de situação fáctica.

Sumário:

Se não se verifica, no recurso por oposição de julgados, identidade substancial das situações fácticas em confronto, 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 art. 284.º do CPPT.

Processo n.º 815/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

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 7 de Fevereiro de 2012 (fls. 213 a 219 dos autos), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, de 5 de Setembro de 2007, que julgara procedente a impugnação deduzida por A....., S.A., contra liquidação adicional de Sisa e juros compensatórios em razão da “cessão da posição contratual em contrato promessa relativo a imóvel”, 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 (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o acórdão deste Supremo Tribunal de 21 de Abril de 2010, proferido no recurso n.º 0924/09.

A recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados a fls. 251 a 254, concluindo que:

1) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição susceptível de servir de fundamento ao recurso vertente.

2) Encontra-se, pois, preenchido o condicionalismo previsto nos arts. 284.º n.º 3 do CPPT.

Por despacho de 2 de Maio de 2012 (fls. 264) 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 5 (in fine) do CPPT.

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

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

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento, isto é, de que o facto de alguém ter procedido, sem qualquer motivo perceptível, à cessão da posição contratual de promitente adquirente de um bem imobiliário para um terceiro, sendo este que outorga no contrato prometido, permite, natural e logicamente, inferir que ocorreu um ajuste de revenda do bem, pelo que, a menos que se venham a clarificar os elementos justificativos para o acto, pela evidenciação de elementos que apontem, designadamente, para uma impossibilidade de o cedente outorgar o contrato prometido ou para causas indicativas de uma pura desistência do contrato, se justifica que a AT conclua para a existência de “ajuste de revenda” para os efeitos previstos no art. 2.º § 2.º do CIMSISD.

3) Não sendo questionado, no caso concreto, que a impugnante celebrou com C um contrato de cessão da sua posição contratual, como se conclui, e bem, no Acórdão recorrido, o que é certo é que a mesma impugnante nunca clarificou os motivos pelos quais cedeu a sua posição não tendo provado que não realizou o contrato definitivo por impossibilidade ou porque, pura e simplesmente, pretendeu desistir do mesmo.

4) Assim, não tendo a então impugnante fornecido qualquer explicação plausível para essa cessão, não tendo provado que estava impossibilitada de outorgar o contrato definitivo ou que tinha desistido do mesmo, devia ter sido considerada legítima a posição da AT ao concluir pela existência de um ajuste de revenda, nos termos da presunção constante do § 2.º do art. 2.º do CIMSISD, tal como se concluiu no Acórdão fundamento.

Termos em que e, com o duto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e deve o presente recurso ser julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: *acórdão TCA Sul – SCT proferido em 7.02.2012 (em oposição com acórdão STA -SCT proferido em 21.04.2010 - processo n.º 924/09*

FUNDAMENTAÇÃO

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 19 532; 18.05.2005 processo n.º 276/05)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p. 475; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156)

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

2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

Questão fundamental de direito (enunciada de forma tópica): interpretação da norma constante do art. 2.º §2º CIMSISD, no segmento que exige o “ajuste para revenda” entre o promitente-comprador e terceiro como pressuposto da incidência de Sisa sobre o contrato-promessa.

A divergência de sentido das decisões expressas nos arestos em confronto não radica em antagónicas interpretações da norma jurídica controvertida, antes em diferentes situações fácticas subjacentes às pronúncias emitidas, expressas nos respectivos probatórios, que permitiram conclusões antagónicas:

- no sentido da inexistência de ajuste para revenda, apesar da cessão de posição contratual (acórdão recorrido)

- no sentido da existência de ajuste para revenda, inferido pela cessão da posição contratual sem apresentação pelo cedente de qualquer justificação para o acto (acórdão fundamento)

Significativamente a exigência de apreciação de factos subjacente ao juízo conclusivo sobre a existência/inexistência de ajuste para revenda é assinalada no acórdão fundamento, ao afirmar que «a presunção de que o ajuste de revenda se pode inferir da cedência de posição contratual nas promessas de venda não é uma presunção legal (estabelecida expressa e directamente na lei), mas uma presunção simples, natural ou judicial, que tem por base os dados da experiência comum e que pode ser abalada pela evidenciação dos motivos que levaram a essa cedência, evidenciação que tem de ser feita pelo cedente, dado que só ele pode dar a conhecer esses motivos» (fls. 261/262)

3. A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls. 264) 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 (por inexistência de oposição de soluções jurídicas)

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 o acórdão recorrido errou na interpretação e aplicação do art. 2.º §2º CIMSISD no segmento que exige o “ajuste para

revenda” entre o promitente-comprador e terceiro como pressuposto da incidência de Sisa sobre o contrato-promessa.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

1) A impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização por parte dos Serviços de Inspecção Tributária da 2.ª Direcção de Finanças de Lisboa, incidente sobre o exercício de 1996, no âmbito da qual a AT apurou de sisa em falta no montante de 12.000.000\$00 e juros compensatórios no montante de esc: 5.994.329\$00 – Doc. fls. 12 e ss.

2) A Administração Tributária procedeu ao apuramento daquele imposto por considerar que a impugnante cedeu à “B....., SA” a sua posição contratual no contrato promessa relativo ao espaço n.º 5 (piso um) correspondente à fracção autónoma letra AR, sito na R.,, em Lisboa, lote, pelo preço de venda de 120.000.000\$00, sendo 80.000.000\$00, o valor da fracção e 40.000.000\$00 referente a obras a realizar. – Doc. fls. 15 e ss.

3) A impugnante celebrou um contrato com a C....., Lda., datado de 08/01/1996. – Doc. fls. 20 a 22.

4) A C....., Lda. figurava nesse contrato como primeira outorgante e a impugnante como segunda outorgante. – Doc. fls. 20 a 22.

5) As cláusulas 1ª, 2ª e 3ª deste contrato diziam:

“1.ª A primeira outorgante é dona e legítima possuidora do espaço n.º 5 (piso um) correspondente à autónoma letra “AR”, do prédio urbano em construção, com o Processo de Obra n.º 2760/08/88 da CML, Obra n.º 62517 e com Licença de Construção n.º 176 de 10/01/92 válida até 10/01/96 e prorrogada pela licença n.º 2481 válida até 10/07/96, sito na Rua,, na freguesia do desta cidade, omissis na matriz da freguesia do e descrito na Sétima Conservatória do registo Predial de Lisboa, sob o n.º 00902/020790-AR

2ª

Por este contrato a primeira outorgante promete vender, e o segundo comprar, a fracção autónoma descrita na cláusula anterior, assim como sete lugares de estacionamento, 5 localizados na cave-3 e 2 localizados no piso (exterior), livre de quaisquer ónus, encargos e responsabilidades

3ª

O preço ajustado desta venda é de ESC: 120.000.000\$00 (cento e vinte milhões de escudos) sendo ESC: 80.000.000\$00 (Oitenta milhões de escudos) o valor da fracção e ESC: 40.000.000\$00 (Quarenta milhões de escudos) relativos à execução das obras de acabamento e decoração de interiores conforme listagem em anexo a qual faz parte deste contrato.

Os trabalhos de acabamento e decoração de interiores no âmbito deste contrato serão exclusivamente executados pela 1ª outorgante, não podendo a 2ª outorgante, em qualquer caso, prescindir dos mesmos ou alterar o valor total a eles respeitantes.”

6) O Sr. D....., sócio gerente da empresa E....., Lda. prestou declarações à Inspectora Tributária F..... em 10/02/2000.

7) Do termo de declarações consta o seguinte: “inquirido sobre: os trabalhos prestados à empresa C....., Lda e referente ao prédio sito na, lote, declarou que prestou vários serviços nas várias lojas das Galerias do citado prédio a que correspondem as facturas n.º 233 e 237 nos montantes de 2.340\$00 e 6.223.143\$00, respectivamente. Maia declarou que relativamente à Fact. 237 os serviços prestados se referem a mais que uma loja apesar da referida factura designar loja espaço 5.” – doc. fls. 28 e 29.

8) A impugnante celebrou em 26/03/1996, um contrato de locação financeira em que figurava como locatário com a B....., SA que no mesmo contrato figurava como locador. – Doc. fls. 32 a 57.

9) Este contrato tinha por objecto a fracção AR a que se referiam as cláusulas 1ª e 2ª do contrato promessa acima mencionado nos pontos 3, 4 e 5 – Doc. fls. 32 a 57

9) (sic.) A citada fracção AR foi vendida por escritura de 26/03/1996 pela “C..... Lda.” à B....., SA – Doc. fls. 139 a 143.

10) A impugnante prestou garantia bancária do Banco Comercial Português, no valor de € 152.584,06 – fls. 92.

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

O presente recurso por oposição de acórdãos respeita à aplicação ou não do disposto no parágrafo 2.º do artigo 2.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações (CIMSISD) ao caso dos autos. O acórdão recorrido entendeu não haver lugar à aplicação da referida norma legal, e consequentemente à incidência de SISA sobre a operação relativa a imóvel, discordando a Fazenda Pública de tal entendimento e invocando oposição do assim decidido com a decisão adoptada no acórdão deste Supremo Tribunal de 21 de Abril de 2010, proferido no recurso n.º 924/09 (Acórdão fundamento).

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos (cfr. fls. 264 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 IV, 6.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 475 (nota 14 a) ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se em 2001, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, ex vi do preceituado nos artºs 2º, n.º 1 da Lei n.º 13/02 de 19/2 e 4º, n.º 2 da Lei n.º 107-D/03 de 31/12.

Assim e como é sabido, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos do disposto nos artºs 30º, alínea b') daquele diploma legal e 284º do CPPT, aqui aplicável *ex vi* do disposto no artº 12º da Lei n.º 15/01 de 5/6, necessário se torna que os acórdãos considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

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 seguintes critérios:

- 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.

No acórdão recorrido julgou-se inexistir fundamento para validar judicialmente a decisão administrativa de tributar em SISA, ao abrigo do disposto no parágrafo 2.º do artigo 2.º do respectivo Código, a operação relativa ao imóvel identificado no probatório fixado, pois que *podendo descortinar-se a presença de factos capazes de legitimar a afirmação de que, quando a impugnante celebrou um contrato de locação financeira envolvendo a fracção autónoma que, anteriormente, havia prometido comprar, a qual veio a ser adquirida pelo locatário – pontos 8) e 9) dos factos provados, se operou uma cessão da posição contratual (de promitente compradora), assumida no contrato-promessa de compra e venda, ao invés, nenhuma realidade factual comprova que essa cedência consubstancia em ajuste de revenda* (cfr. acórdão recorrido, a fls. 217 dos autos).

Por seu turno, no acórdão apontado como fundamento, foi confirmada a sentença que julgara legítima a cobrança do imposto de SISA, pois que constando do probatório aí fixado ter havido a celebração de contrato-promessa tendo por objecto um imóvel, a cessão de posição contratual de promitente-comprador nesse contrato e a outorga do contrato prometido pelo cessionário, se podia presumir judicialmente ter havido um ajuste de revenda entre o primitivo promitente-comprador e o que veio a celebrar, como comprador, o contrato definitivo.

Em ambos os arestos está, manifestamente, em causa a interpretação e aplicação da mesma norma legal – o parágrafo 2.º do artigo 2.º do CIMSISD – tendo o acórdão recorrido decidido expressamente no sentido na sua não aplicação ao caso dos autos e o Acórdão fundamento no sentido da sua aplicação.

Parece-nos, porém, que os opostos julgamentos resultam de ponderações de facto diversas, sobre factos também diversos, como se colhe do confronto dos respectivos probatórios.

É que, enquanto no acórdão fundamento era desde logo facto assente a cessão de posição contratual no contrato promessa (cfr. a alínea b) do respectivo probatório), no acórdão recorrido o que está fixado é a celebração de um contrato de *leasing* tendo por objecto o imóvel entre o primitivo contraente promitente-comprador e o que veio a adquirir o imóvel prometido, tendo o tribunal “a quo” considerado que podia *descortinar-se a presença de factos capazes de legitimar a afirmação de que, quando*

a impugnante celebrou um contrato de locação financeira envolvendo a fracção (...) se operou uma cessão da posição contratual (de promitente compradora), assumida no contrato-promessa de compra e venda, mas que ao invés, nenhuma realidade factual comprova que essa cedência consubstancia em ajuste de revenda.

Assim, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito, a *divergência de sentido das decisões expressas nos arestos em confronto não radica em antagónicas interpretações da norma jurídica controvertida, antes em diferentes situações fácticas subjacentes às pronúncias emitidas, expressas nos respectivos probatórios, que permitiram conclusões antagónicas*, não havendo, pois antagonismo de soluções jurídicas a que cumpra pôr termo.

O recurso deve, pois, ser julgado findo.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Sem custas, pois que a recorrente delas estava isenta.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) – *João António Valente Torrão* – *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* – *Pedro Manuel Dias Delgado* – *Joaquim Casimiro Gonçalves* – *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* – *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* – *José da Ascensão Nunes Lopes* – *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* – *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Requisitos. Inutilidade de conhecimento do mérito.

Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de impugnação instaurado em 13/05/2009 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 — Verificam-se todos esses requisitos quando, apesar de distintos contextos processuais em que os arestos em confronto foram proferidos, deram respostas expressas e opostas à questão jurídica da legitimidade do executado citado na execução fiscal para arguir a nulidade do processo executivo por falta de citação do cônjuge co-executado, ainda que perante o mesmo quadro normativo e no âmbito de situações de facto substancialmente idênticas, e sem que a resposta dada pelo acórdão recorrido esteja em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.*
- III — Todavia, é inútil apreciar tal recurso por oposição de acórdãos se o seu âmbito não inclui o que, de forma simultânea, foi decidido no acórdão recorrido sobre o meio processual adequado para o conhecimento dessa nulidade processual, e a este fundamento autónomo de improcedência da questão não se opõe o acórdão fundamento.*
- IV — Sendo inútil a apreciação da questão sobre que existe oposição, não deve conhecer-se do mérito do recurso por oposição de acórdãos.*

Processo n.º 900/12-50.

Recorrente: A.....

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. – A....., com os demais sinais dos autos, recorreu para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo Tribunal Central Adminis-

trativo Sul (TCAS) em 24 de Abril de 2012, no processo n.º 5519/12, invocando: (i) oposição entre ele e o acórdão proferido pelo STA em 30 de Novembro de 2011, no processo n.º 915/11, quanto à questão da legitimidade do executado para arguir a falta de citação do cônjuge co-executado e consequências jurídicas dessa falta; (ii) oposição entre ele e o acórdão proferido pelo STA em 16 de Novembro de 2011, no processo n.º 289/11, quanto à questão das consequências jurídicas da insuficiente instrução probatória do processo.

Por despacho do Exm.º Juiz Desembargador Relator, a fls. 222 e 223, foi decidido que se verificava somente oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido pelo STA no proc. n.º 915/11 sobre a questão da legitimidade do executado para arguir a falta de citação do cônjuge co-executado e consequências jurídicas dessa falta, e que não ocorria qualquer oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido pelo STA no proc. n.º 289/11.

O Recorrente não reagiu contra esse despacho e veio apresentar alegações sucessivas, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 282º, aplicável por força do n.º 5 do art.º 284º, ambos do CPPT, onde abandona a alegação da oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido pelo STA no proc. n.º 289/11, restringindo o objecto deste recurso à questão da existência de uma nulidade insanável no processo executivo por falta de citação do cônjuge co-executado e legitimidade para a sua arguição pelo executado já citado.

Rematou essas alegações com o seguinte quadro conclusivo:

1ª A mulher do ora recorrente — Dr.ª B..... - não foi, até à presente data, citada pessoalmente para deduzir oposição no âmbito dos processos de execução fiscal em causa (v. art. 203º/1/a) do CPPT), nem foi, tal como o ora recorrente, notificada de qualquer despacho a ordenar a penhora sub judice (v. arts. 215º e 217º do CPPT), sendo que “actualmente nunca é dispensada a citação pessoal” (v. Acs. STA de 2011.12.07, Proc. 172/11; de 2007.09.26, Proc. 380/07, ambos in www.dgsi.pt; cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado 2007, 2º Vol., p. 312)- cfr. texto n.ºs. 1 e 2;

2ª Como se decidiu - e bem -, no douto acórdão-fundamento deste Venerando Supremo Tribunal Administrativo, de 2011.11.30 em situação absolutamente semelhante à dos presentes autos, “não se vê que (...) o reclamante/recorrente careça de legitimidade para suscitar esta nulidade decorrente da falta de citação do co-executado (e) também não se vislumbra que não seja este o meio processual adequado para tal arguição” (v. fls. 199 dos autos)— cfr. texto n.º 3;

3ª Não tendo a mulher do ora recorrente sido citada pessoalmente nas execuções fiscais, nunca poderiam ter sido ordenadas quaisquer diligências de penhora sob pena de nulidade (v. art. 826º do CPC), sendo manifesto que, face à invocação pelo ora recorrente da referida nulidade insanável dos processos executivos, no presente meio processual, a mesma deveria ter sido officiosamente declarada (v. arts. 165º/1/a) e 2 e 203º do CPPT), o que tem por “consequência a anulação dos termos subsequentes do processo executivo” (v. Ac. STA de 2006.10.18, Proc. 0527/06, in www.dgsi.pt — cfr. texto n.ºs. 3 e 4;

4ª Contrariamente ao decidido no douto acórdão recorrido, a penhora em causa é ainda ilegal e inadmissível pois cumprindo à Administração Fiscal respeitar o princípio da legalidade e os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos (v. art. 266º da CRP), nunca poderia ter sido realizada qualquer penhora de imóveis do ora recorrente (v. arts. 20º, 212º, 266º e 268º da CRP) - cfr. texto n.ºs. 4 e 5;

5ª O douto acórdão recorrido enferma ainda de erros de julgamento, pois a realização da penhora, antes de o ora recorrente e/ou a sua mulher poderem reclamar, recorrer, impugnar ou utilizar qualquer outro meio judicial para tutela dos seus direitos, viola claramente os princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade, da justiça, do acesso ao direito e à tutela jurisdiccional efectiva, previstos nos arts. 20º, 212º, 266º e 268º da CRP (v. art. 18º da CRP) - cfr. texto n.ºs. 5 e 6.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1) Entende a Fazenda Pública que não existe verdadeira oposição entre os douts Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, uma vez que o acórdão recorrido concluiu pela não existência de qualquer nulidade nos termos do art.º 165º do CPPT que tenha como efeito anular os termos subsequentes da execução.

2) Por um lado, não está provado que o cônjuge mulher não tenha sido notificado para o processo de execução, por admitir que assinou as citações dirigidas ao seu cônjuge.

3) Face à igualdade de relações matrimoniais entre marido e mulher e da direcção conjunta e solidária do agregado familiar, aliás, consagrada constitucionalmente, não se vê que sem ofensa a este princípio constitucional se possa exigir notificação específica de qualquer um dos cônjuges.

4) Até porque, existe norma específica, que determina que a citação dos cônjuges em sede de IRS é tratada conjuntamente enquanto agregado familiar pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aqueles a quem incumbe a sua direcção (cfr. art. 13º n.º 2 e 3 a) do CIRS).

5) Assim sendo, além desta questão ser de conhecimento officioso por ter um tratamento normativo especial, é um raciocínio prévio ao de interpretação para aplicação do direito ao caso concreto, uma vez que a dita responsabilidade solidária determina a necessidade ou desnecessidade da citação do outro cônjuge.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que se devia julgar verificada a oposição de acórdãos nos termos definidos no despacho proferido pelo Exmo. Desembargador Relator do Tribunal recorrido, e que se devia seguir a orientação propugnada no acórdão fundamento, alinhando, para o efeito, a seguinte argumentação:

«Com efeito, melhor será de julgar que: Constituindo a falta de citação da co-executada nulidade insanável, o executado já citado pode arguir a falta dessa citação.

A possibilidade de prejuízo para a sua defesa existe, pois a mesma fica desde então impossibilitada de utilizar os meios de defesa que a lei prevê para esse efeito.

Impõe-se, pois, declarar tal nulidade insanável, com a consequente anulação dos termos subseqüentes do processo — art. 165.º n.ºs 1 alínea a), 2 e 4 do CPPT.

A tal não impede a apresentação de um requerimento pela dita co-executada, a arguir também a nulidade da sua citação, pois a mesma poderá subsistir até à formação de caso decidido ou ao trânsito em julgado de decisão final a proferir sobre tal requerimento — art. 279.º n.º 1 do CPC, aplicável subsidiariamente por força do previsto no art. 2.º alínea e) do CPPT.

A tal não impede ainda a norma de incidência constante do art. 13.º do CIRS, tal como a mesma foi aplicada contra os dois sujeitos passivos.».

1.4. Colhidos os vistos de todos os Exm^{os} Juizes Conselheiros em exercício de funções na Secção de Contencioso Tributário, cumpre decidir em conferência do Pleno da Secção.

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

A) Em 03/11/2010 foi instaurado no Serviço de Finanças de Cascais 1, o processo de execução fiscal n.º 1503201001224859, contra o Reclamante, com base em certidão de dívida de IRS relativa ao ano de 2006, no montante de 235.401,71 € -cfr. fls. 1 e 3 do processo de execução fiscal apenso;

B) Em 17/11/2010, o ora Reclamante foi citado da instauração do processo referido em A - cfr. fls. 2 do processo de execução fiscal apenso;

C) Em 25/11/2010, o Reclamante foi notificado para prestar garantia, no prazo de quinze dias, no valor de 651.221,08 €, para suspender os processos de execução fiscal n.ºs 1503201001224859 e 1503201001224980, na sequência de apresentação de reclamação graciosa contra as liquidações de IRS do ano de 2006- cfr. fls. 11 a 13 do processo de execução fiscal apenso;

D) Em 25/03/2011, o Reclamante constituiu hipoteca voluntária a favor da Fazenda Pública sobre o prédio inscrito na matriz da freguesia de Cascais, sob o artigo 5833 urbano e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Cascais, freguesia de Cascais, sob o n.º 335/19850515, no montante máximo assegurado de 651.221,08 € como garantia para suspensão, até à decisão de oposição, recurso hierárquico e/ou impugnação judicial dos processos n.ºs 1503201001224859 e 1503201001224980 - cfr. fls. 42 a 49 dos autos e fls. 194 a 197 do proc. de execução fiscal apenso;

E) Sobre o prédio inscrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Cascais, freguesia de Cascais, sob o n.º 335/19850515, estão registados em 27/06/2008, duas hipotecas voluntárias, cujo sujeito activo é DEUTSCHE BANK (Portugal), SA, com montante máximo assegurado: 764.567,04 € e 750.257,70 € - cfr. descrição na 2ª Conservatória do Registo Predial de Cascais, freguesia de Cascais, sob o n.º 335/19850515, de fls. 194 a 197 do processo de execução fiscal apenso;

F) Sobre o prédio inscrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Cascais, freguesia de Cascais, sob o n.º 335/19850515, estão registados em 17/07/2008, duas hipotecas voluntárias, cujo sujeito activo é DEUTSCHE BANK (Portugal), SA, com montante máximo assegurado: 309.197,72 € e 155.817,99 € - cfr. descrição na 2ª Conservatória do Registo Predial de Cascais, freguesia de Cascais, sob o n.º 335/19850515, de fls. 194 a 197 do processo de execução fiscal apenso;

G) O prédio inscrito na matriz da freguesia de Cascais, sob o artigo 5833 urbano tem o valor patrimonial tributário (CIMI), determinado no ano de 2008, de € 444.060,00 - cfr. fls. 205 e 206 do processo de execução fiscal apenso;

H) Em 04/04/2011, o Director de Finanças Adjunto (em substituição), por delegação, da Direcção de Finanças de Lisboa, proferiu despacho a aceitar a garantia oferecida [hipoteca voluntária do prédio, referido em D) a G)] mas que é insuficiente para suspender os processos de execução fiscal - cfr. despacho de fls. 242 exarado em informação de fls. 242 a 244 do processo de execução fiscal apenso;

I) Pelo ofício n.º 2403 de 07/04/2011, o Reclamante foi notificado do despacho referido em H) e para reforçar a garantia para suspender os processos de execução fiscal, do qual destaco o seguinte teor: “Nos termos daquele despacho, foi aceite a idoneidade da garantia, mas sendo o seu valor zero euros (0€), não servindo, portanto para o efeito suspensivo, vai nesta data ser removida a suspensão do processo. No entanto, fica notificado para, querendo, prestar o reforço constante no despacho agora notificado, que servirá para levantamento de eventuais penhoras que recaiam sobre os processo executivos”. - cfr. fls. 229 a 240 do processo de execução fiscal apenso;

J) Em 06/06/2011, o Reclamante foi citado, por interposta pessoa, da penhora efectuada em 06/05/2011, do prédio inscrito na matriz da freguesia de Cascais, sob o artigo 6798 urbano, com valor patrimonial de 425.173,99 €, nos processos de execução fiscal n.ºs 1503201001224859 e 1503201001224980 - cfr. fls. 286 a 291 do processo de execução fiscal apenso;

K) Em 04/07/2011, o Reclamante foi citado da penhora efectuada em 23/05/2011, de «valores mobiliários e contas bancárias» que detém no Banco Espírito Santo de Investimento, SA, no montante de € 104.324,03 - cfr. fls. 54;

L) Em 14/07/2011 foram apresentados os presentes autos - cfr. carimbo a fls. 5;

M) Por despacho da Senhora Directora de Finanças Adjunta, de 31/05/2011, foi revogado o despacho de indeferimento proferido na reclamação graciosa contra liquidações de IRS, relativas ao ano de 2006, e determinado "... a sua reapreciação tendo em consideração os argumentos/ fundamentos expostos na presente informação e respectivos pareceres". - cfr. fls. 22 a 24;

N) Em 17/12/2010, o Reclamante apresentou oposição à execução fiscal n.º 1503201001224859, que corre neste Tribunal, sob o n.º 57/11.9BESNT - cfr. art.º 18.º da petição, a fls. 10, e consulta ao SITAF.

3. Perante o despacho proferido pelo Exm.º Juiz Desembargador Relator do Tribunal "a quo", a fls. 222 e 223, acima mencionado e aceite pelo recorrente, o presente recurso tem por único fundamento a oposição do acórdão proferido pelo TCAS no processo n.º 5519/12 (acórdão recorrido) com o acórdão proferido pelo STA no processo n.º 915/11 (acórdão fundamento), cingindo-se à questão da legitimidade do executado/recorrente para invocar a nulidade insanável do processo executivo por falta de citação do cônjuge co-executado em reclamação judicial deduzida contra o acto da penhora de bens.

Importa, desde logo, apreciar se ocorre ou não a invocada oposição de acórdãos, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência do STA, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de apreciar a questão (cfr. artigo 687.º, n.º 4, do Código de Processo Civil).

Está em causa um recurso jurisdicional interposto em processo de reclamação de acto praticado pelo órgão de execução fiscal num processo executivo instaurado em 14/07/2011, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 ⁽¹⁾, pelo que o conhecimento deste recurso por oposição de acórdãos depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

- que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- que não ocorra a situação de a decisão 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 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 pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta

Vejamos, então, se ocorrem os enunciados requisitos, começando pela existência de contradição entre os dois acórdãos sobre a mesma questão fundamental de direito.

Uma das questões colocadas no recurso jurisdicional onde foi proferido o **acórdão recorrido** era a de saber se a falta de citação do cônjuge e co-executado pela dívida de IRS em cobrança ⁽²⁾ representava uma *nulidade do processo executivo*, susceptível de ser invocada pelo executado já citado em sede de reclamação deduzida contra o acto de penhora de bens. Tal questão não fora suscitada nem no processo executivo nem na reclamação deduzida perante o Tribunal de 1ª instância, mas colocada *ex novo* no recurso da sentença, sendo julgada improcedente pelo TCAS por duas ordens de razão: (i) o reclamante carece de legitimidade para arguir a falta de citação do seu cônjuge, cabendo exclusivamente a este a legitimidade para arguir essa falta; (ii) o meio processual adequado para arguir essa nulidade processual é o requerimento no processo executivo dirigido ao órgão da execução fiscal, com reclamação judicial da respectiva decisão para o tribunal de 1ª instância, e a co-executada já arguiu essa nulidade na execução, em Janeiro de 2011, podendo reclamar para tribunal da decisão que aí seja proferida pelo órgão de execução.

A mesma questão, da nulidade do processo executivo por falta de citação da cônjuge co-executada por dívida comum de IRS, foi decidida no recurso que deu origem ao **acórdão fundamento**, com a diferença de que a questão já fora colocada na reclamação dirigida ao Tribunal de 1ª instância. E nele

sufragou-se o entendimento de que essa nulidade, sendo do conhecimento oficioso, podia ser suscitada pelo executado citado, cabendo ao juiz apreciá-la oficiosamente, ainda que a pedido deste, tendo em conta que este meio processual de reclamação era o adequado para esse conhecimento na medida em que a questão já fora suscitada perante o órgão de execução fiscal.

Como aí se deixou explicado, «... não pode esquecer-se que, nos termos do disposto no art. 202º do mesmo CPC, o tribunal pode conhecer oficiosamente das nulidades ali previstas, entre as quais se conta a falta de citação. (...)

Ora, retornando ao caso dos autos, não se vê que, ao invés do decidido na sentença recorrida, o reclamante/recorrente careça de legitimidade para suscitara esta nulidade decorrente da falta de citação do co-executado, já que, como se referiu, ela pode até ser conhecida oficiosamente pelo Tribunal.

E, neste contexto, também não se vislumbra que não seja este o meio processual adequado para tal arguição: com efeito, tal arguição devia, como foi, ser suscitada perante o órgão de execução fiscal respectivo, cabendo, da decisão deste, reclamação nos termos do disposto no art. 276º do CPPT.

Do exposto se conclui, portanto, que a sentença recorrida enferma do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa, carecendo, nessa medida, de ser revogada. (...)» (nosso sublinhado)

Apesar dos distintos contextos processuais em que tais arestos foram proferidos, torna-se evidente a oposição de julgados no que toca à questão da **legitimidade do executado citado na execução fiscal para arguir a nulidade do processo executivo por falta de citação do cônjuge co-executado**, por ambos assentarem em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e estar em causa o mesmo fundamento de direito, inexistindo alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e ter sido perfilhada solução oposta por decisões expressas e antagónicas.

Já no que toca ao meio processual adequado para suscitara ou conhecer, ainda que oficiosamente, essa nulidade insanável, não existe qualquer oposição, na medida em que ambos os arestos convergem no entendimento de que ela deve ser primeiramente suscitada perante o órgão de execução fiscal, cabendo reclamação da respectiva decisão nos termos do disposto no art. 276º do CPPT.

E porque também se mostra preenchido o segundo requisito – já que a orientação perfilhada no acórdão recorrido não pode ter-se como consolidada na jurisprudência do STA – impunha-se agora passar ao conhecimento do mérito do recurso, apreciando se a sentença recorrida deve ser mantida ou revogada quanto à ilegitimidade do executado/recorrente para suscitara essa nulidade.

Todavia, pelas razões que passaremos a expor, consideramos que é inútil passar ao conhecimento do mérito do recurso, isto é, conhecer se a solução sufragada pelo acórdão recorrido quanto à ilegitimidade do recorrente para suscitara esta nulidade insanável é ou não a que melhor se harmoniza com a ordem jurídica, já que, independentemente da posição que se tome, sempre terá de ser mantida a decisão de improcedência adoptada. E não sendo lícito ao Tribunal “realizar no processo actos inúteis”, em conformidade com o disposto no art. 137º CPC, terá de ser mantida, sem mais, a sentença recorrida e julgado findo o recurso.

Com efeito, o acórdão recorrido julgou improcedente a questão suscitada pelo recorrente quanto à falta de citação do seu cônjuge por dois motivos jurídicos distintos e autónomos: (i) falta de legitimidade do recorrente para arguir essa questão; (ii) mesmo considerando a existência de uma nulidade insanável, o meio processual adequado para a arguir é o requerimento no processo executivo, dirigido ao órgão da execução fiscal, com reclamação judicial da respectiva decisão para tribunal, e a co-executada já arguiu essa nulidade na execução, em Janeiro de 2011, podendo reclamar para tribunal da decisão que aí seja proferida pelo órgão de execução.

Como nele se deixou dito «*Também sempre se dirá que tal falta de citação do co-executado, com aptidão para prejudicar a sua defesa que constituísse uma nulidade insanável, sempre a mesma deveria ser arguida pela interessada - cfr. art. 203º do CPC - e no próprio processo de execução fiscal, ao abrigo do disposto no art. 165º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do CPPT, com reclamação para o tribunal da decisão do órgão da execução fiscal que a denegue (Cfr. neste sentido o acórdão do STA de 18-9-2008, recurso n.º 440/2008), sendo que no caso, como acima se fundamentou, já em 13-1-2011, através do requerimento de fls. 24 a 26 do PA apenso, veio a mesma a, entre outras questões, suscitara tal falta de citação, pelo que da decisão que dela lhe tiver sido ou for proferida pelo mesmo órgão da execução fiscal, cabe ou caberá reclamação para o tribunal (...)*».

Deste modo, bem ou mal, a decisão de improcedência fundou-se em duas ordens de razões autónomas que conduzem, pelos seus fundamentos próprios, à claudicação do recurso, já que a solução sempre teria de ser aquela a que se chegou no acórdão recorrido ainda que se concluísse que nele se incorrera em erro ao julgar que o recorrente carecia de legitimidade para suscitara a questão.

Dito de outro modo, mesmo que reconhecêssemos agora legitimidade ao recorrente para suscitara a falta de citação do seu cônjuge enquanto nulidade do processo executivo de conhecimento oficioso, sempre teria de manter-se o acórdão face à julgada impropriedade deste meio processual (reclamação do acto da penhora) para conhecer da questão e à circunstância de ela já

ter sido suscitada no meio processual julgado adequado, isto é, através de requerimento dirigido ao processo executivo.

Nestas condições, é absolutamente inútil apreciar o recurso por oposição de acórdãos cujo âmbito não inclui, como vimos, o decidido no acórdão recorrido sobre o meio processual adequado para o conhecimento dessa nulidade processual, e a este fundamento autónomo de improcedência da questão não se opõe igualmente o acórdão fundamento.

E não podendo proceder o recurso, o mesmo deve ser julgado findo como se deixou explicado em casos semelhantes, designadamente, nos acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo proferidos em 27.11.2003, no recurso n.º 1772/03 e em 18.10.2007, no recurso n.º 715/07, ou no voto de vencido formulado pelo Exm.º Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa no recurso proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário em 25.03.2009, no recurso n.º 117/08.

Uma nota final para dizer que não podendo o recurso por oposição de acórdãos ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos legais que acima deixámos enunciados – dado que tem por função primacial assegurar a igualdade de tratamento dos interessados e não assegurar simplesmente a eliminação de nulidades ou do erros de julgamento em que tenha caído o acórdão recorrido – nunca poderiam ser objecto de conhecimento as questões jurídicas vertidas nas conclusões 4ª e 5ª da alegação, com as quais o recorrente visa imputar ao acórdão recorrido erros de julgamento na apreciação e decisão da legalidade do acto da penhora, pois elas não foram apreciadas e decididas no acórdão fundamento, inexistido, assim, a tal identidade de questão de direito com soluções opostas que a lei exige.

4. Face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em não tomar conhecimento do recurso, julgando-o findo.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. – *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) – *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* – *João António Valente Torrão* – *Joaquim Casimiro Gonçalves* – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* – *José da Ascensão Nunes Lopes* – *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* – *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* – *Pedro Manuel Dias Delgado* – *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

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

(²) Tendo em conta que se trata de obrigação tributária comum, em que ambos são sujeitos passivos, por provir de liquidação de IRS devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar – art.º 13º do CIRS.

Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.

Sumário:

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

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

Processo n.º 938/12-50.

Recorrente: 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. A....., com os sinais dos autos, recorre, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento a um recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, a qual, por sua vez, julgara improcedente a reclamação de actos do Órgão de Execução Fiscal (art. 276º do CPPT) por aquele deduzida contra o despacho do OEF que lhe indeferiu o pedido de reconhecimento da prescrição da dívida exequenda.

1.2. O recorrente logo apresentou, no requerimento de interposição do recurso, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (fls. 169) e a Fazenda Pública sustentou a não existência dessa invocada oposição.

1.3. Por despacho do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Norte, 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. 196/197).

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

1) Existem acórdãos que apontam, quanto ao período temporal de que se trata o presente processo, para a aplicabilidade do CPT e não da LGT.

2) No Acórdão do STA de 18/04/2007 - proferido no processo 0113/07, e publicado em www.dgsi.pt - é mencionado que o decurso do prazo prescricional não foi interrompido pela instauração da execução fiscal uma vez que à data em que esta foi instaurada (19/12/1997) já ocorrera antes outro facto interruptivo da prescrição: a instauração de reclamação graciosa em 1/9/1997.

3) O Acórdão recorrido considera irrelevante a data da reclamação graciosa, efectuada pelo ora recorrente em 31/03/1999, colocando a tónica do efeito interruptivo da prescrição na citação do executado ocorrida em 03/09/1999.

4) No referido Acórdão do STA alude-se ao facto de a cessação do efeito interruptivo do prazo prescricional não resultar da paragem do processo executivo por mais de um ano, mas sim da paragem da reclamação graciosa.

5) No presente processo, após a entrada da reclamação graciosa, não ocorreu qualquer decisão expressa da Administração Fiscal/exequente (dado que a impugnação judicial de 22/10/1999 entra em juízo com base em indeferimento tácito).

6) O efeito interruptivo decorre da aludida reclamação e sempre estará em curso durante, pelo menos, um ano, até 31/03/2000.

7) O prazo de prescrição referido no Acórdão do STA começa a contar-se desde o início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário (em 1 de Janeiro de 1995), e já no presente pleito, reportando-se a dívida a IRS de 1996, o prazo prescricional iniciou-se em 01/01/1997, interrompendo-se pela reclamação graciosa, em 31/03/1999.

8) No Acórdão cuja oposição de julgado se aprecia é mencionado que a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, 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.

9) Por esse motivo se expõe nesse Ac. do STA que tendo a impugnante apresentado reclamação graciosa em 01/09/1997 [no caso dos autos, em 31/03/1999] o prazo de prescrição interrompeu-se desde logo nessa data, quando já tinham decorrido dois anos e oito meses [no caso dos autos, 2 anos e 2 meses], sendo irrelevante no cômputo do prazo prescricional qualquer outro facto interruptivo posterior.

10) O Acórdão recorrido perfilha solução diversa referindo que a, pretensa, prestação de garantia (através de penhora de imóvel) em 16/01/2000 provoca uma suspensão do processo de impugnação judicial em curso, até à sentença que foi proferida e transitada em julgado em 17/03/2011: 11 anos depois.

11) Entendimento esse que se encontra em real oposição com o julgado e decidido no aludido Acórdão do STA, uma vez que em Janeiro de 2000 ainda se encontrava a decorrer o efeito interruptivo da prescrição gerado pela reclamação graciosa deduzida em 31/03/1999, sendo irrelevante a verificação de uma qualquer outra causa interruptiva.

12) Alude o Acórdão do STA ao facto de a reclamação graciosa ter estado parada desde a sua autuação (01/09/1997) até 14/06/1999, por facto não imputável à reclamante, voltando a correr o prazo prescricional em 01/09/1998, e devendo adicionar-se o tempo já decorrido antes da instauração da reclamação.

13) No caso vertente, o prazo prescricional volta a contar-se a partir de 31/03/2000 e, como daí em diante o processo se encontrou parado sem responsabilidade do ora recorrente, somar-se-á o prazo anteriormente decorrido (de 2 anos e 2 meses) ao prazo decorrido a partir daquela data, completando-se os 8 anos em 31/01/2006.

14) Ao invocar a suposta suspensão do decurso do prazo prescricional (com base numa, pretensa, garantia de penhora de imóvel), o acórdão recorrido decide de forma excessiva perante os factos de

que dispõe, revelando conclusões e interpretações da lei aplicável, completamente diversas das acima expostas no Acórdão do STA mencionado.

15) O recorrente não pode ser penalizado pelo facto de em primeira instância uma decisão - que não foi de mérito - ter sido tomada mais de 11 anos após a impugnação judicial ter dado entrada em tribunal.

16) Igualmente, não se pode considerar que a pretensa “garantia”/auto de penhora, tem virtualidade para suspender a execução - e conseqüentemente o decurso do prazo prescricional - durante mais de 11 anos, sendo evidente que não provêm de responsabilidade do executado/recorrente esses factos.

17) É de aplicar ao caso o CPT, uma vez que o art. 4º do DL n.º 433/99 de 26/10 - que aprovou o CPPT - refere que “o Código de Procedimento e de Processo Tributário entra em vigor a 1 de Janeiro de 2000 e só se aplica aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir dessa data”.

18) A dívida exequenda reporta-se a IRS de 1996, e encontra-se vencida a 01/01/1997, sempre sendo o CPT o diploma aplicável, tendo por consequência, além do mais, a prescrição da dívida fiscal em causa.

19) De 01/01/1997 a 01/01/1999 - data da entrada em vigor da LGT -, decorreram dois anos, restando seis, segundo a LGT, pelo que a prescrição ocorre em 31/12/2006.

20) Segundo o art. 297º do CC., o prazo mais curto não se aplica se à data da entrada em vigor da nova lei faltar menos tempo para o prazo se completar.

21) Em 01/01/1999, pelo CPT, estavam os mesmos 8 anos a faltar decorrer - para se completar o indicado, naquele normativo, prazo prescricional de dez anos -, o que inviabiliza, e torna até inútil, a aplicação ao caso sub judice da LGT, invocando-se que previa prazo inferior (quando sempre seria o mesmo).

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

1. Inexiste a invocada oposição de julgados, o que deve ser reconhecido com a conseqüente revogação do despacho de fls. 169 que, laborando em erro, reconheceu a invocada contraditoriedade de julgados.

Sem prescindir

2. O Recorrente sustenta a tese de prescrição do imposto exequendo num facto que não se mostra assente - a instauração da reclamação graciosa em 31.03.99 e a sua imediata e subseqüente paragem por mais de um ano.

3. Esse facto, a ter ocorrido, não pode ser aditado à matéria assente face ao disposto no art. 12º, 3 do ETAF, que estabelece que o pleno e o plenário do STA apenas podem conhecer de matéria de direito.

4. Mesmo que esse facto tivesse sido dado como assente, o IRC de 1996 não pode ser considerado prescrito.

5. No caso em apreço, o regime prescricional aplicável é o constante da LGT, pois, à data da entrada em vigor desta, faltavam oito anos para o prazo prescricional se completar, isto é, o prazo não decorrido ao abrigo do CPT era igual ao previsto na LGT.

6. Todas as causas de interrupção e de suspensão da prescrição (mesmo a invocada e não assente reclamação) ocorreram também na vigência da nova lei.

7. Assim sendo, ao caso dos autos, é aplicável o disposto no art. 49º, 3 da LGT, que determina a suspensão do prazo prescricional sempre que se verifique a paragem da execução por força de reclamação, impugnação ou recurso e concomitante apresentação de garantia.

Termina pedindo que o recurso seja julgado findo, por inexistência de oposição de julgados ou, assim não se entendendo, não provido com as legais conseqüências.

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

«O recorrente acima identificado vem sindicatado o acórdão do TCAN, exarado a fls. 162, em 10 de Novembro de 2011, que julgou não verificada a prescrição de dívida respeitante ao IRS de 1996, por via da citação no PEF ocorrida em 1999.09.03 e prestação de garantia, por meio de penhora em 2000.01.16.

(...)

A nosso ver não se verifica, claramente, oposição de acórdãos por inexistência de identidade de situações fácticas e de decisões expressa e opostas, como muito bem demonstra a Fazenda Pública nas suas contra-alegações e cujo discurso fundamentador se subscreve por inteiro.

O acórdão fundamento (acórdão do STA, de 2007.04.18 - P. 0113/07) julgou improcedente recurso interposto pela FP de decisão que julgou prescrita dívida relativa ao IRC de 1994 e em que releva a seguinte factualidade:

1. Em 2002.02.18 foi deduzida a impugnação judicial;
2. Em 1997.12.19 foi instaurado o PEF;
3. Em 1998.04.08 foi prestada garantia no PEF;
4. Em 1997.09.01 foi instaurada reclamação graciosa.

O acórdão fundamento considerou que apenas há que relevar o primeiro facto interruptivo (a reclamação graciosa), sendo irrelevante a prestação de garantia prestada no PEF, uma vez que o único facto interruptivo (que degenerou em suspensivo pela sua paragem por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte) a relevar é a instauração da execução.

O acórdão recorrido julgou improcedente recurso interposto pelo recorrente de decisão que julgou não verificada a prescrição de IRS de 1996, e em que releva a seguinte factualidade:

1. O PEF foi instaurado em 1999.08.02;
2. O recorrente foi citado no PEF em 1999.09.03;
3. A Impugnação judicial foi deduzida em 1999.10.22;
4. Em 2000.11.16 foi prestada garantia, por meio de penhora de bem;
5. A sentença proferida na IJ transitou em julgado em 2011.03.17.

O acórdão recorrido considerou que a citação do recorrente (1º facto interruptivo) eliminou a período de tempo de prescrição anterior à sua ocorrência e obstou ao decurso do prazo, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de uma não por facto não imputável ao contribuinte. Por outro lado, no entender do citado acórdão, a paragem do PEF por via da interposição da IJ, associada à prestação de garantia não fez degenerar o efeito interruptivo da citação em suspensivo, por tal facto ser imputável ao recorrente. Também, tendo o PEF ficado suspenso ficou suspenso o prazo de prescrição, nos termos do estatuído nos artigos 49º/3 da LGT e 169º do CPPT.

Ora sendo diferente a factualidade atinente a ambos os acórdãos a solução jurídica não poderia, também, deixar de ser diferente.

Ao contrário do sustentado pelo douto acórdão de fls. 196, a nosso ver, inexistente oposição sobre a questão que enuncia e que é a de saber se relativamente a impostos reportados a períodos anteriores à entrada em vigor da LGT, à contagem da prescrição e a eventual relevância da garantia são aplicáveis as normas do CPT ou da LGT.

De facto, ambos os acórdãos afirmam que na contagem da prescrição se deve ter em conta o estatuído no artigo 297º do Código Civil.

A divergência das decisões só tem a ver com a factualidade inerente a cada uma das situações em confronto.

De facto, enquanto que no acórdão fundamento, aquando da entrada em vigor da LGT, faltava menos tempo para se completar a prescrição ao abrigo do CPT, no acórdão recorrido faltava o mesmo tempo e daí a aplicação da LGT.

Portanto neste segmento inexistente antagonismo de decisões, antes se verificando perfeita sintonia.

Poderá, ainda, existir uma opinião diferente sobre o elenco de causas interruptivas admissíveis e sobre a sua validade e efeitos.

O acórdão recorrido considerou que essas causas eram as que estavam previstas na lei vigente à data da sua ocorrência, nos termos do disposto no artigo 12º/2 do CC.

O acórdão recorrido não se pronunciou nem tinha de o fazer uma vez que as causas que relevou ocorreram na vigência do CPT.

É certo que o acórdão fundamento, apenas, reconhece a relevância do primeiro facto interruptivo, enquanto o acórdão recorrido admite, em abstracto, a relevância de vários factos interruptivos. Só que, como muito oportunamente salienta a FP, esta diferença entre as duas decisões não consubstancia um efectiva oposição, que só se verifica quando a divergência diz respeito ao fundamento essencial e último dos julgados em questão. Ora esta questão não constitui o fundamento básico do julgado, mas uma mera hipótese sem consequências no caso concreto.

Quanto à questão da relevância da prestação da garantia, como decorre da factualidade essencial enunciada, inexistente oposição de julgados pois que a paragem do PEF nos dois acórdãos foi valorizada ou desvalorizada em função de ter ou não ocorrido nos autos que deram origem à interrupção do prazo de prescrição e não por qualquer outro motivo.

Parece-nos, pois, que inexistente identidade de situações fácticas e, conseqüentemente, de decisões opostas expressas.

Isto tanto parece ser assim que o próprio recorrente, para sustentar a oposição de acórdãos, se viu forçado a recorrer a um facto não dado como provado - a dedução de reclamação graciosa em 1999.03.31 e sua imediata e conseqüente paragem - quando é certo que a presente revista, apenas, pode ter por fundamento a violação de lei e não erro de julgamento quanto à matéria de facto (artigos 722º/3 e 729º/2 do CPC).

Se assim não fosse entendido é certo que o recurso não pode merecer provimento.

De facto, como demonstra, com clareza, a decisão recorrida, a dívida tributária não se mostra extinta por prescrição.

Aplica-se o prazo de 8 anos da LGT, contado desde 1999.01.01, uma vez que, à data da entrada em vigor da LGT (199.01.01), faltava o mesmo tempo para se consumir a prescrição (artigo 297º/1 do CC).

O primeiro facto interruptivo assente ocorreu com a citação em 1999.09.03 (artigo 49º/1 da LGT).

Os efeitos da interrupção, eliminação do período anterior à citação e o impedimento do decurso do prazo da prescrição, verificaram-se até 2011.03.17, data do trânsito da sentença proferida na IJ.

Ora é mais do que evidente que desde esta última data, ainda não decorreu o prazo de prescrição de 8 anos.

De qualquer modo sempre a prestação da garantia em 2000.11.16 determinaria a suspensão ao prazo de prescrição entre tal data e a data do trânsito da sentença proferida na IJ em 2011.03.17, sendo manifesto que não se mostra decorrido o prazo de prescrição de 8 anos.

Mas, mesmo que se pudesse relevar que o primeiro facto interruptivo foi a dedução da reclamação graciosa em 1999.03.13, é mais que evidente que nunca teria ocorrido a prescrição.

De facto, o prazo iniciou-se em 1999.01.01, data da entrada em vigor da LGT.

Com a dedução da reclamação graciosa em 1999.03.31, que não chegaria a estar parada por mais de ano, pois segundo alega o recorrente deduziu impugnação judicial do indeferimento tácito que, como é sabido, ocorre passados 6 meses, interrompeu-se o prazo de prescrição, eliminando o período anterior e impedindo o decurso do prazo.

Esses efeitos continuaram com a dedução da impugnação judicial em 1999.10.22 e mantiveram-se até ao trânsito da sentença proferida na IJ.

De qualquer modo, sempre a prestação da garantia implicaria a suspensão do prazo de prescrição, nos moldes já referidos.

Temos, pois, como certo que não ocorre a prescrição da dívida tributária. ((5) Sobre a problemática da prescrição ver “Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária”, notas práticas, Juiz conselheiro Jorge Lopes de Sousa).

Termos em que deve ser julgar-se por não verificada a oposição de acórdãos e, consequentemente, 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:

1. Em 17/07/1999 foi extraída certidão de dívida referente ao IRS de 1996, de que é devedor o reclamante (documento junto pelo Serviço de Finanças cujo conteúdo se dá por reproduzido)

2. A qual serviu de instauração à execução fiscal, efectuada em 02/08/1999, com o n.º 0795-99/100368.2 (documento junto pelo SF cujo conteúdo se dá por reproduzido ((1) Estes documentos foram juntos no Serviço de Finanças, não sendo perceptível no SITAF a numeração das folhas, razão por que esta se não indica).

3. O reclamante foi citado para a execução fiscal em 03/09/1999 (cópia do aviso de recepção assinado pelo reclamante e junto pelo SF cujo conteúdo se dá por reproduzido).

4. Em 22/10/1999 foi apresentada impugnação judicial (informação do SF cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. E foi apresentada garantia para suspensão da execução fiscal, o que levou à penhora do R-1806 em 16/01/2000 (auto de penhora junto pelo Serviço de Finanças cujo conteúdo se dá por reproduzido).

6. O processo de execução fiscal ficou suspenso até 17/03/2011, data em que transitou em julgado sentença proferida na acção de impugnação.

7. Por despacho datado de 07/01/2000 determinada a notificação do executado, tendo em vista a suspensão dos autos de execução (cfr. fls. 76 dos autos);

8. O executado foi notificado em 11/01/2000 (cfr. fls. 78 dos autos);

9. Em requerimento de 18.01.2000, dirigido ao Chefe da Repartição de Finanças de Montemor-o-Velho, o executado ofereceu à penhora para efeitos de prestação de garantia o prédio inscrito sobre o artigo 4.1806 da matriz rústica da Arazede (cfr. fls. 79 dos autos);

10. Em 31/03/2011 foi dado conhecimento ao processo de execução fiscal do trânsito em julgado da sentença proferida nos autos de impugnação e do seu trânsito em julgado (cfr. fls. 93 a 99 dos autos);

11. Em 05/04/2011 o executado apresentou requerimento no processo de execução fiscal dirigido ao chefe de Serviço de Finanças a requerer a prescrição da obrigação tributária e consequente extinção da execução e levantamento da penhora (cfr. fls. 101 e 101 vº dos autos);

12. Sobre aquele requerimento recaiu o despacho de indeferimento de fls. 102, proferido pelo Chefe de Finanças de Montemor-o-Velho, em 06/04/2011, objecto da presente reclamação, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do TCA Norte, em 10/11/2011 (fls. 152/162), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição

com o acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do STA, em 18/4/2007, no processo 0113/07.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 12/7/2012 (fls. 196/197) 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 (saber se relativamente a impostos reportados a períodos anteriores à entrada em vigor da LGT (IRC de 1996 no acórdão recorrido, e IRC de 1994 no acórdão fundamento) à contagem da prescrição e à eventual relevância da garantia prestada, são aplicáveis as normas do CPT ou da LGT, dado que enquanto no acórdão recorrido se considera aplicável a LGT, o acórdão fundamento entendeu aplicável o CPT.

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⁾ importa, então, averiguar se a alegada oposição de acórdãos se verifica.

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

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

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

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

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

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

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

– de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

– de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

– de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;

– de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, que, de acordo com o teor das alegações do recorrente e do predito despacho do relator, proferido em 12/7/2012 (fls. 196/197) consiste em saber se relativamente a impostos reportados a períodos anteriores à entrada em vigor da LGT (IRC de 1996 no acórdão recorrido, e IRC de 1994 no acórdão fundamento) à contagem da prescrição e à eventual relevância da garantia prestada, são aplicáveis as normas do CPT ou da LGT.

Vejamos, pois.

4.1. Tendo sido interposto, pelo recorrente, recurso da sentença da 1ª instância que julgou improcedente reclamação de actos do Órgão de Execução Fiscal (art. 276º do CPPT) por aquele deduzida contra o despacho do OEF que lhe indeferiu o pedido de reconhecimento da prescrição da dívida exequenda, o acórdão recorrido considerou, no que aqui releva, a factualidade seguinte:

- Em 2/8/1999 foi instaurado o processo de execução fiscal, no qual o recorrente foi citado em 3/9/1999;

- Em 22/10/1999 foi deduzida impugnação judicial;

- Em 16/11/2000 foi prestada garantia, por meio de penhora de bem;

- Em 17/3/2011 foi proferida sentença na impugnação judicial, a qual transitou em julgado em 17/3/2011.

Nesta base, o acórdão recorrido confirmou o julgado em 1ª instância, com fundamento, em síntese, no seguinte:

— A dívida exequenda reporta-se a IRS de 1996 e por força do art. 34º do CPT, o prazo de prescrição da mesma, que era, então, de dez anos começou a correr em 1/1/1997.

— Com a entrada em vigor da LGT (em 1/1/1999), o referido prazo de prescrição passou a ser de apenas oito anos.

— Dado o disposto no n.º 1 do art. 297º do CCivil e porque em 1/1/1999, não faltava menos tempo para o prazo se completar, o prazo de prescrição aqui aplicável é o fixado na lei nova, por ser mais curto, mas o mesmo só se conta a partir da entrada em vigor desta (1/1/1999).

— Havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência (art. 12º do CCivil).

— Aplicando o quadro legal, o prazo de prescrição (8 anos) iniciou-se em 1/1/1999, pelo que, não ocorrendo nenhuma causa de suspensão ou interrupção, se completaria em 1/1/2007.

Contudo, há que considerar a eventual ocorrência de factos interruptivos e/ou suspensivos da prescrição, se forem susceptíveis de influir no decurso do prazo, sendo aplicáveis os que estiverem previstos na lei vigente à data em que tiverem ocorrido (nº 2 do art. 12º do CCivil).

— Apesar de (contrariamente ao que sucedia no âmbito da vigência do art. 34º do CPT) no domínio da LGT a instauração da execução ter deixado de constituir facto interruptivo da prescrição (na redacção original do n.º 1 do art. 49º da LGT a prescrição interrompia-se apenas com a dedução de reclamação, recurso hierárquico, impugnação e pedido de revisão oficiosa da liquidação), posteriormente, com a alteração que a Lei n.º 100/99, de 26/7, introduziu no n.º 1 do art. 49º da LGT, a citação passou a constituir facto interruptivo da prescrição.

E, no caso, a citação do executado ocorreu em 3/9/1999, ou seja, em período em que esta constituía já facto com relevância interruptiva do prazo de prescrição.

Sendo que as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Portanto, face a este duplo efeito do facto interruptivo (um efeito instantâneo, que determina a inutilização para a prescrição do prazo decorrido até à sua verificação - cfr. o citado art. 326º, n.º 1, do CCivil) e um efeito suspensivo (que determina que o novo prazo só começa a correr após a decisão que puser termo ao processo, a referida citação, ocorrida em 3/9/1999, com o inerente efeito interruptivo, determinou, quer a consequente inutilização de todo o período de prescrição anteriormente decorrido (nº 1 do art. 326º do CCivil), quer a eventual relevância dos posteriores factos com abstracta eficácia interruptiva (dedução da reclamação graciosa apresentada a 31/3/1999, sendo que não resultam dos autos quaisquer elementos que nos permitam infirmar tal facto), sendo que a impugnação foi instaurada em 22/10/1999, ou seja, quando a citação operada na execução já produzia os seus efeitos interruptivos.

— Por outro lado, a alegada paragem do processo de execução fiscal, a partir da dedução da impugnação (em 22/10/1999) e da prestação de garantia (em 16/1/2000), também é, no caso, irrelevante, uma vez que, por um lado, nem o novo prazo de prescrição se tinha ainda iniciado (interrompido o prazo pela citação na execução, o novo prazo só começaria a correr após a decisão que pusesse termo a esse processo de execução), nem, por outro lado, a invocada paragem do processo de execução fiscal em consequência da dedução de impugnação judicial, associada à prestação de garantia, operou a transmutação do efeito interruptivo em efeito suspensivo, já que, decorrendo a paragem do processo de execução, de uma causa imputável ao sujeito passivo (na medida em que a prestação de garantia impediu o OEF de prosseguir a tramitação) não podia operar tal transmutação do efeito interruptivo em efeito suspensivo, para efeito do disposto no n.º 2 do art. 49º da LGT, ou seja, nos termos do disposto nos arts. 49º, n.º 3 da LGT e 169º do CPPT, tendo o processo de execução fiscal ficado suspenso, o prazo de prescrição também ficou suspenso.

A execução relativa à dívida impugnada, conforme resulta dos documentos de fls. 79 a 92 dos autos, foi suspensa ao abrigo do disposto no art. 169º do CPPT, em virtude de prestação de garantia por penhora em bens suficientes para pagamento da dívida, tendo a referida suspensão ocorrido em 18/1/2000 e, portanto, a paragem do processo de execução ficou a dever-se única e exclusivamente ao recorrente porque prestou garantia, por via da penhora de imóvel para obter a suspensão do processo de execução fiscal.

E, obtida a suspensão do processo de execução fiscal por dedução de impugnação judicial da dívida exequenda e prestação de garantia, suspende-se também o prazo legal de prescrição, como com toda a clareza e sem margem para dúvidas de interpretação resulta do n.º 3 do artº 49º da LGT e 169º do CPPT.

E assim, este prazo tem de ser considerado suspenso, sob pena de violação da própria natureza do instituto da prescrição, até ao trânsito em julgado da decisão proferida na impugnação.

— No caso, a Fazenda Pública iniciou a cobrança da dívida dentro do prazo de prescrição, mas viu-se impedida de prosseguir a cobrança em virtude da dedução de impugnação judicial e prestação de garantia. Então, o prazo de prescrição só voltará a correr quando o seu direito de cobrança puder ser exercido.

O prazo de prescrição voltou a correr a partir do trânsito em julgado da decisão proferida na impugnação – 17/3/2011 - e, desde então não ocorreu o prazo de prescrição previsto no art. 48º, n.º 1 da LGT.

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento (proferido na Secção de Contencioso Tributário do STA, em 18/4/2007, rec. n.º 0113/07) estava em causa a sentença proferida em processo de impugnação judicial de liquidação adicional de IRC de 1994, na qual se julgara extinta a respectiva instância, por inutilidade superveniente da lide, em face da constatação da prescrição da respectiva obrigação tributária e da factualidade seguinte, que aí se julgou provada:

«1. Em 18/2/2002 foi deduzida a presente impugnação judicial na Secretaria Central do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.

2. Em 19/12/97 foi instaurado o processo executivo n.º 3239-1997/0126186 no Serviço de Finanças 7 para cobrança da dívida impugnada.

Em 8/4/98 foi prestada garantia neste processo executivo, tendo o mesmo ficado suspenso nos termos do disposto no art. 255º do CPT.

Em 1/9/97 foi deduzida reclamação graciosa.

3. Em 14/6/99 foi emitido ofício dirigido ao Director dos Serviços de Inspeção Tributária, pedindo cópia do relatório de exame à escrita da sociedade para instruir o processo de reclamação.»

E esse predito acórdão do STA veio a confirmar a decisão da 1ª instância, com a fundamentação seguinte:

— Não obstante aceitar que o caso em análise se rege pelo disposto no art. 34º do CPT, que fixa em dez anos o prazo de prescrição, a recorrente alega, porém, que a decisão recorrida não observou todos os elementos susceptíveis de influenciar a contagem do referido prazo de prescrição, designadamente o facto de no processo de execução fiscal instaurada para cobrança da dívida impugnada ter sido prestada garantia determinante da suspensão desse processo, motivo bastante para que se entendesse também que esta suspensão teria de ser acompanhada pela suspensão do prazo de prescrição.

Ou seja, o recorrente parte do pressuposto de que, tendo o prazo prescricional sido interrompido pela instauração da execução fiscal, a suspensão desta, operada em virtude da prestação de garantia por parte da impugnante, e, por isso, a este imputável, teria que determinar necessariamente a suspensão do prazo de prescrição.

Só que labora aqui o recorrente em dois erros: por um lado, o decurso do prazo prescricional não foi interrompido pela instauração da execução fiscal uma vez que à data em que esta foi instaurada (19/12/1997) já ocorrera antes outro facto interruptivo da prescrição – a instauração de reclamação graciosa em 1/9/1997; por outro, a cessação do efeito interruptivo do prazo prescricional não resultou da paragem do processo executivo por mais de um ano mas sim da paragem da reclamação graciosa.

No caso, estando em causa uma dívida de IRC do ano de 1994, é aplicável o regime do CPT, nos termos do qual o prazo de prescrição era de dez anos.

Ainda que esse prazo tenha posteriormente sido fixado em oito anos (art. 48º da LGT), atendendo ao que dispõe o art. 297º CC em matéria de sucessão no tempo de lei sobre prazos prescricionais, é o regime do CPT o aqui aplicável.

Assim sendo, o prazo de prescrição começou a contar-se desde o início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário, ou seja, 1 de Janeiro de 1995.

De acordo com o disposto no n.º 3 do art. 34º do CPT, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, 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.

Tendo a impugnante apresentado reclamação graciosa em 1/9/1997 o prazo de prescrição interrompeu-se desde logo nessa data, quando já tinham decorrido dois anos e oito meses, sendo irrelevante no cômputo do prazo prescricional qualquer outro facto interruptivo posterior, como se tem decidido em inúmeros acórdãos desta Secção.

Como esta reclamação graciosa esteve parada desde a sua autuação em 1/9/1997 até 14/6/1999, por facto não imputável à reclamante, o prazo prescricional voltou, assim, a correr em 1/9/1998, devendo adicionar-se-lhe o tempo já decorrido antes da instauração da reclamação.

Daí resulta, pois, que a prescrição da dívida impugnada ocorreu em 1 de Janeiro de 2006.

E, constatada a prescrição, bem andou, pois, a Mma. Juíza “a quo” ao concluir pela inutilidade superveniente da lide, julgando, por isso, extinta a instância.

4.3. Confrontando, pois, a factualidade e a fundamentação de direito relativa aos arestos em causa, parece claro que, como se salienta no Parecer do MP e nas contra-alegações da recorrida, existe uma relevante diferença entre as situações factuais subjacentes aos acórdãos em confronto, bem como em relação às respectivas soluções jurídicas neles adoptadas.

4.3.1. Refira-se, antes de mais, que o recorrente invoca, nas Conclusões 3ª, 5ª a 9ª, 11ª e 12ª, a dedução (em 31/3/1999) de uma reclamação graciosa, à qual o acórdão recorrido não faz qualquer

referência e que, de acordo com as alegações e conclusões do presente recurso, se apresenta como um dos factos em que o recorrente estriba a invocação de oposição de acórdãos.

A dedução de tal reclamação não consta sequer da factualidade provada no acórdão recorrido nem, por conseguinte, foi considerada na contagem do prazo de prescrição ali operada.

Ora, nem o recurso de revista abrange, salvo os casos excepcionais previstos na lei, para corrigir erros de julgamento de facto da decisão recorrida, nem o recurso por oposição de acórdãos serve para a imputação de eventuais erros de julgamento ao acórdão recorrido, quando esses erros consubstanciem necessariamente a não verificação dos requisitos legais da admissibilidade de tal recurso.

4.3.2. Por outro lado e conseqüentemente, parece claro que, como se salienta no Parecer do MP e nas contra-alegações da recorrida, existe uma relevante diferença entre as situações factuais subjacentes aos acórdãos em confronto.

Desde logo (e sendo certo que a Exma. Relatora no tribunal «a quo» enunciou que a ocorre oposição de julgados quanto à questão de saber se relativamente a impostos reportados a períodos anteriores à entrada em vigor da LGT, à contagem da prescrição e a eventual relevância da garantia são aplicáveis as normas do CPT ou da LGT), o que se constata é que ambos os acórdãos afirmam (não havendo aqui, portanto, divergência) que na contagem da prescrição se deve ter em conta o estatuído no art. 297º do CCivil, sendo que a conclusão (no acórdão recorrido) de aplicação do prazo constante da nova lei (LGT) assenta no disposto nesse mesmo art. 297º e na consideração de que, por em 1/1/1999 não faltar menos tempo para o prazo se completar do que se fosse contado de acordo com as regras do CPT, então o prazo de prescrição aplicável é o fixado na lei nova, por ser mais curto e sendo que, havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência (art. 12º do CCivil).

Ou seja, enquanto que no acórdão fundamento se considerou que, aquando da entrada em vigor da LGT, faltava menos tempo para se completar a prescrição ao abrigo do CPT, no acórdão recorrido considerou-se que faltava o mesmo tempo e daí a aplicação da LGT.

4.3.3. Acresce, ainda, que o acórdão recorrido considerou, não só, que a citação do recorrente (1º facto interruptivo) eliminou a período de tempo de prescrição anterior à sua ocorrência e obstuo ao decurso do prazo, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, como também, que a paragem do PEF por via da interposição da impugnação judicial, associada à prestação de garantia, não transmutou o efeito interruptivo da citação em efeito suspensivo, por tal facto ser imputável ao recorrente, sendo que, com a dita suspensão do PEF, ficou também suspenso o prazo de prescrição, nos termos do estatuído no n.º 3 do art. 49º da LGT e do art. 169º do CPPT.

É certo que em ambos os arestos estavam em causa dívidas de imposto reportado a períodos anteriores à entrada em vigor da LGT (IRC de 1996, no acórdão recorrido; IRC de 1994 no acórdão fundamento) e que em ambos os acórdãos se apreciou a questão atinente à contagem do respectivo prazo de prescrição, atendendo nomeadamente à relevância da garantia prestada nos termos do art. 169º do CPPT (art. 225º do CPT) no cálculo desse prazo prescricional.

Mas, como bem alega a Fazenda Pública, só nessa dupla circunstância reside a identidade das questões apreciadas, pois que todas as demais condicionantes dos dois julgados são radicalmente diferentes:

— é diverso o demais enquadramento temporal (no acórdão recorrido relevaram para a apreciação da solução jurídica duas causas interruptivas: a citação na execução e a dedução da impugnação judicial - ambas ocorridas após a entrada em vigor da LGT; no acórdão fundamento relevaram também dois factos interruptivos - a dedução de reclamação graciosa e a instauração da execução - verificados em 1997, isto é, antes da publicação da LGT);

— no acórdão recorrido não relevou qualquer paragem do processo de impugnação, mas apenas e tão só a paragem da própria execução, determinada pela penhora do imóvel oferecido pelo contribuinte como garantia; já para a decisão do acórdão fundamento, relevou a constatação da paragem dos dois processos determinantes da interrupção, uma resultante da garantia prestada (no processo de execução) e outra resultante de inércia dos serviços da AT (na paragem do processo de reclamação);

— apesar de o acórdão fundamento reconhecer apenas a relevância do primeiro facto interruptivo (enquanto o acórdão recorrido admite, em abstracto, a relevância de vários factos interruptivos) esta diferença entre as duas decisões não consubstancia uma efectiva oposição, a qual só se verifica quando a divergência diz respeito ao fundamento essencial e último dos julgados em questão. Não sendo esse o caso dos autos, já que aquela questão não constitui o fundamento básico do julgado, mas uma mera hipótese sem consequências no caso concreto.

Na verdade, 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.

4.4. Em suma, 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: apesar de em ambos os casos estar em causa a contagem do prazo de prescrição e a eventual relevância da garantia prestada na execução, as decisões adoptadas não decorrem de um efectivo dissenso jurídico, antes decorrendo, apenas, das específicas circunstâncias das situações objecto de julgamento e das normas legais que eram, respectivamente, aplicáveis.

E relativamente à invocada relevância da dedução da reclamação graciosa invocada pelo recorrente e que este erige como factor de divergência entre ambos os acórdãos, verifica-se que, como acima se disse, o acórdão recorrido não lhe faz qualquer referência, nem tal facto consta, sequer, da factualidade provada no acórdão recorrido.

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

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

DECISÃO

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. – *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* – *José da Ascensão Nunes Lopes* – *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* – *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* – *Pedro Manuel Dias Delgado* – *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* – *Dulce Manuel da Conceição Neto* – *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* – *João António Valente Torrão*.

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

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

Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos de admissibilidade.

Sumário:

- I — *O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após a entrada em vigor do ETAF de 2002 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.*
- II — *Verifica-se o 1.º requisito se os acórdãos em confronto assentam em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e está em causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perflhada 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 do (actual) Plenário da 2.ª Secção do STA.

Processo n.º 945/12-50.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

Inconformada agora com o acórdão do TCANorte que lhe negou provimento ao recurso jurisdicional que interpusera da sentença do TAF de Viseu que, por sua vez, lhe julgara improcedente a reclamação que interpusera do despacho do Chefe de Finanças de Tondela que lhe havia indeferido pedido de dispensa de prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º 2704201101003534, dele interpôs recurso, por oposição de acórdãos, a Reclamante e ora Recorrente A....., Limitada, nos autos convenientemente identificada.

Admitido o recurso por despacho de fls. 815 e notificado a 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 14.12.2011, tirado no processo n.º 01072/11, já transitado em julgado e que conheceu entretanto publicação conveniente em www.dgsi.pt.

Adiante, por despacho do Ex.^{mo} Juiz Desembargador Relator de fls. 845 e 846, foi reconhecida a invocada oposição de acórdãos relativamente à questão de saber se existe ou não obrigatoriedade de audição do contribuinte em momento prévio ao indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia – cfr. art.º 60 n.º 1 alínea b) da LGT - e notificadas as partes para alegarem, querendo, agora nos termos e prazo indicados pelo art.º 282º n.º 3 do CPPT, *ex vi* do disposto no art.º 284º n.º 5 deste compêndio adjectivo.

Depois e na sequência desta notificação a 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 àquela tese, formulando, para tanto, vinte e sete longas e muito doutas conclusões que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

A Recorrida Fazenda Pública contra-alegou também oportunamente sustentando, por sua vez, a bondade e acerto da sindicada decisão jurisdicional, cuja confirmação reclama, com base na requerida improcedência do presente recurso.

Importa deixar consignado que nos presentes autos se questiona e controverte decisão jurisdicional em tudo idêntica a uma outra proferida no recurso n.º 944/12 que conheceu já apreciação e decisão pelo Pleno desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no passado dia 12.12.2012.

Estava ali também em causa acórdão do TCANorte com julgado idêntico ao do aqui produzido, era o mesmo o meio processual de impugnação – recurso jurisdicional por oposição de acórdãos –, é o mesmo o acórdão invocado como fundamento da alegada, necessária e reconhecida oposição, e são precisamente os mesmos os termos das conclusões das alegações e contra-alegações apresentadas em juízo.

Daí que não possa deixar de se acompanhar aqui, quer em sede de fundamentação do julgado, quer em sede decisória, o sentido do ali acolhido.

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. 845 e 846, 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 01072/11, no passado dia 14.12.2011, já transitado e publicado em www.dgsi.pt.

Com efeito, 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.

Por sua vez, o acórdão fundamento considerou antes que *o despacho que indefere pedido de dispensa de garantia qualifica-se como verdadeiro acto administrativo em matéria tributária* e que em face dessa qualificação - *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.*

Imperioso é concluir agora que, perante situações de facto em tudo idênticas, os cotejados arestos emitiram pronúncias decisórias díspares, através de decisões expressas, para a mesma questão fundamental de direito, mediante invocação e aplicação do mesmo e inalterado quadro legal.

Ocorre pois, bem manifestamente, a invocada, reconhecida e necessária oposição de julgados.

Nada obstará assim ao conhecimento de mérito.

A jurisprudência do Pleno desta Secção vem reiteradamente afirmando ainda que a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos (art.º 284º do CPPT) no quadro legal emergente das alterações introduzidas ao ETAF pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e face ao disposto no art.º 152º do CPTA, depende ainda da verificação do requisito negativo neste enunciado, a saber, *não estar a decisão impugnada em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.*

Entendimento que não pode deixar de acolher-se aqui, já perante o disposto no art.º 8º n.º 3 do CCivil.

Assim e como se deixou consignado no citado acórdão deste Pleno da Secção do passado dia 12.12.2012, processo n.º 944/12,

“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. “

Face ao que exposto fica e concordantemente, importa concluir que o sindicado aresto do TCA-Norte *não diverge, antes converge, com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo*, circunstância que, nestes termos e por si só, implica considerar que se não mostra preenchido este pressuposto requisito de admissão/prosseguimento do recurso por oposição de acórdãos, consideração que demanda seja este julgado findo agora.

Termos em que, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o presente recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Valente Torrão* — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva* — *Ascensão Lopes* — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes* — *Lino Ribeiro* — *Pedro Delgado* — *Fernanda Maçãs*.

Acórdão de 23 de Janeiro de 2013.

Assunto:

Sisa. Isenção. Revenda. Contrato promessa.

Sumário:

A celebração de contrato promessa de compra e venda de imóvel no período de três anos subsequente à aquisição para revenda, ainda que acompanhado da tradição do bem, não obsta à caducidade da isenção da sisa, a qual apenas subsiste com a celebração do contrato de compra e venda.

Processo n.º 1061/11-50.

Recorrente: Fazenda Pública e Ministério Público.

Recorrido: A..... S.A.

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

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

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública e o Ministério Público recorrem, por oposição de acórdãos, do aresto proferido nos autos por este Supremo Tribunal Administrativo, em 12/4/2012, que concedeu provimento ao recurso que a então recorrente A..... S.A., com os demais sinais dos autos, interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a qual, por sua vez, julgara improcedente a impugnação deduzida contra liquidação adicional de sisa, no montante de Euros 13.966,34.

Invocam oposição com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 13/5/2009, no rec. n.º 234/09.

1.2. Admitidos os recursos, ambos os recorrentes apresentaram, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 284º do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 193/194 e 196/199).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 206) considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e as partes vieram deduzir alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT (fls. 201).

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

1.º - Nos termos do previsto nos artigos 2º § 1 n.º 2, 11º n.º 3, 13º-A e 16º n.º 1 do C.I.M.S.I.S.S.D., última disposição na redacção do Dec.-Lei n.º 91/89, de 27/3, deixa de beneficiar da isenção prevista o prédio adquirido para revenda que não seja revendido no prazo de 3 anos;

2.º - Quanto a este conceito de revenda, e para que funcione a isenção, têm de se verificar todos os requisitos legais do contrato de compra e venda, e não mero contrato-promessa com tradição conforme previsto no art. 2º § 1º 2 do C.I.M.S.I.S.S.D.;

3.º - Tal o que é de entender mesmo quanto a pessoas, singulares ou colectivas, como é a recorrente, que tenham exercido a actividade de revenda de imóveis.

Termina pedindo a procedência do presente recurso, com a consequente revogação do anteriormente decidido e julgando-se agora improcedente a impugnação.

1.5. Também a recorrente Fazenda Pública apresentou alegações, rematadas com a formulação das 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 e art. 27º, n.º 1, alínea b) do ETAF.

2) Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto Acórdão fundamento, de que a celebração de um contrato promessa de compra e venda acompanhado de tradição do bem realizado, dentro do prazo de três anos subsequente à sua aquisição, não constitui “revenda” para o efeito de obstar à caducidade de isenção de sisa de um imóvel adquirido para revenda nos termos dos artigos 11º n.º 3, 13º-A e 16º do CIMSISD.

3) Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, como no Acórdão fundamento, que da letra da lei, pode desde logo verificar-se que falha neste caso, ao contrário do que se verifica para a definição da incidência do imposto (art. 2º, n.º 2 do CIMSISD), uma intenção expressa do legislador em operar qualquer extensão do conceito de transmissão de propriedade e que, olhando, também, à “ratio” do preceito, à mesma conclusão somos conduzidos: se é verdade que a “deformação funcional” do conceito de transmissão para efeitos de incidência real de imposto de sisa acautela o receio do legislador na não celebração dos contratos definitivos de compra e venda de imóveis tendo em vista a evitação fiscal, a “ratio” da caducidade da isenção de imposto nas aquisições de prédios para revenda findos os três anos sem que o prédio tenha sido revendido (art. 16º, 1º do CIMSISD), parece ser somente a circunstância de ter sido ultrapassado o prazo tido pelo legislador como razoável para efectuar a revenda do bem, cessando a partir daí o desagravamento fiscal estrutural concedido atendendo à natureza empresarial da actividade exercida pelo adquirente para revenda.

Termina pedindo a procedência do recurso, de acordo com a jurisprudência constante do acórdão fundamento, com todas as legais consequências.

1.6. A recorrida A....., S.A., apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes, ora submetidas a alíneas:

a) - É indubitável que, em relação à questão Jurídica em discussão, ocorre entre o Acórdão Recorrido e o Acórdão Fundamento, oposição de julgados e de decisão.

b) - Contrariamente ao doutamente expandido pelos recorrentes, entende todavia a recorrida que a oposição de decisões sobre a questão sub-judice deverá ser resolvida, acolhendo-se integralmente a tese consagrada no Acórdão Recorrido, e já não, aquela plasmada no Acórdão Fundamento.

c) - Na verdade, a questão jurídica que está em causa nos presentes autos, é a de saber se um contrato promessa de compra e venda acompanhado de tradição da coisa, e de transmissão de posse, equivale ou não, a uma verdadeira transmissão ou revenda, para efeitos de manutenção ou caducidade de isenção de Sisa.

c) - A resposta, a tal questão, não poderá deixar de ser, no entender da recorrente, a resposta positiva que foi aliás recebida e consagrada no Acórdão recorrido.

d) - Com efeito, é jurisprudencial e doutrinariamente aceite, que o conceito de transmissão para efeitos de lei fiscal é diferente daquele que decorre do ordenamento jurídico civil.

e) - Nesse sentido, em termos de lei fiscal, o conceito de transmissão é mais amplo que o conceito plasmado na lei civil, já que, no ordenamento jurídico tributário importa mais a transmissão de facto ou económico do que a transmissão jurídica.

f) - Assim é que, para efeitos de incidência do imposto municipal de Sisa, previa o art. 2º do CIMSISD que se deveria quantificar como transmissão para efeitos de incidência do tributo em questão, “as promessa de compra e venda ou de troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador, ou para o promitente permutante”.

g) - O preceituado neste normativo, revela expressamente que a lei fiscal atende mais às realidades económicas e de facto do que aos conceitos meramente civilísticos de transmissão de prédios, sendo assim uma consagração do principio adoptado pelo direito tributário, de que mais do que a realidade jurídica, importa a realidade económica.

h) - Ora, se em relação à questão da incidência do Imposto de Sisa, ocorre a deformação conceptual, atrás referida, também, assim deverá, no que tange à questão da caducidade ou não caducidade da isenção de Sisa previamente concedida.

i) - Com efeito, não seria entendível que o mesmo acto ou realidade em si, fosse considerado transmissão para efeitos de sujeição a um tributo, e esse mesmíssimo acto, em concreto, deixasse de ser considerado transmissão, para efeitos de determinação de caducidade ou não caducidade da isenção do tributo, e isto, unicamente pela diversidade de posições dos respectivos sujeitos passivos.

j) - E que, se é certo que é reconhecido que os conceitos fiscalistas são, por diversas vezes, deformados em relação aos conceitos do restante ordenamento jurídico, já não se poderia entender que, deformados tais conceitos, quando ingressados no sistema jurídico fiscal, pudessem os mesmos ser alterados ou ignorados, consoante se estivesse a tratar de uma questão de incidência do imposto, ou da manutenção da isenção de tal incidência.

k) - Acresce que, a isenção de pagamento do imposto em causa, aos adquirentes de bens que os destinam a revenda, justifica-se pela circunstância de entender o legislador que o Imposto Municipal de Sisa, só seria devido se o adquirente de um determinado imóvel pretendesse comercializar ou revender.

l) - Se assim é, dever-se-á entender também, que quando alguém que adquiriu um prédio para revenda, celebra em relação ao mesmo contrato promessa de compra e venda, transferindo a posse do prédio para terceiro, tal bem, deixou de integrar o seu património, passando para o património do terceiro promitente adquirente.

m) - Aliás, por isso mesmo, é que tal promitente adquirente está objectivamente sujeito ao pagamento do imposto de Sisa, tal como está sujeito ao pagamento do IMI, que se vencera após tal acto, já que a lei fiscal o passa a considerar como titular dos respectivos rendimentos prediais.

n) - Face ao exposto, é pois de considerar, tal como o Acórdão recorrido considerou, que o acto de outorga do contrato promessa de compra e venda, quando acompanhado de tradição da coisa, e transmissão da posse, equivale a uma verdadeira transmissão ou revenda, preenchendo assim o conceito plasmado no art. 16º do CIMSISDD.

Termina pedindo que a oposição de julgados seja sanada de acordo com a doutrina e a posição do acórdão recorrido, que assim deverá ser mantido na íntegra.

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1º). Por escritura de “Compra e Venda” lavrada em 23.11.2000 na Secretaria Notarial da Póvoa de Varzim - 1º Cartório e exarada de fls. 13 a fls. 14V do livro E-171 de “Escrituras Diversas” do mesmo Cartório, B....., como procuradora em representação de C....., declarou vender à ora Impugnante, ali representada por D..... e E....., e esta declarou comprar pelo preço global de 28.000.000\$00, “sete/trinta avos indivisos de uma casa de habitação e comércio, de rés-do-chão e andar, sito na Rua, desta cidade, descrito na Conservatória de Registo Predial deste concelho sob o número mil novecentos e cinco, da freguesia da Póvoa de Varzim, inscrito na matriz sob o artigo 5.201, com o valor patrimonial correspondente de 738.181\$00, mais tendo declarado os representantes da Impugnante que “aceitam para a sua representada este contrato nos termos exarados; e que o imóvel se destina para revenda.” - cfr. doc. de fls. 8 a 12 dos autos.

2º). Mais consta da escritura referida no ponto anterior que “No referido maço de documentos referente ao livro E - cento e sessenta e sete e a instruir a escritura nele lavrada a folhas cinco, encontra-se arquivada uma pública forma de certidão passada pela Repartição de Finanças do concelho de Vila Nova de Famalicão, dela constando que a sociedade compradora se encontra colectada ela actividade de compra e venda de bens imobiliários CAE 70120 e que exerceu normal e habitualmente essa actividade no ano findo, motivo porque este acto está isento do Imposto Municipal de Sisa, nos termos do n.º 3, do art. 11º, do respectivo código”. - cfr. doc. de fls. 8 a 12 dos autos.

3º). Por escrito de 10.09.2003 a Impugnante, representada por F..... e D....., declarou prometer vender a “G....., Lda.” e esta declarou comprar, o “prédio urbano constituído por casa de habitação e comércio, de rés-do-chão e andar, sito na Rua., desta cidade, descrito na Conservatória de Registo Predial deste concelho sob o número mil novecentos e cinco, da freguesia da Póvoa de Varzim, inscrito na matriz sob o artigo 5.201 urbano”. - cfr. doc. de fls. 13 a 14 dos autos.

4º). Consta do escrito referido no número anterior, entre o mais, o seguinte:

“Cláusula Quarta: A escritura de compra e venda que ora se promete celebrar será efectuada no prazo máximo de três anos a contar da data de outorga do presente contrato promessa de compra e venda.

Cláusula Quinta: Não obstante o estipulado na anterior clausula, dá a primeira à segunda outorgante, autorização para que esta ocupe de imediato o referido prédio tomando posse do mesmo.

Cláusula Sexta: De acordo com o estipulado na anterior clausula, à segunda outorgante ficam desde já entregues as chaves do prédio prometido vender, podendo esta assim utilizá-lo e fruí-lo da forma que bem entender”. - cfr. doc. de fls. 13 a 14 dos autos.

5º). Por ofício n.º 994, datado de 26.1.2004, do Serviço de Finanças do Concelho da Póvoa de Varzim, foi a Impugnante notificada para, no prazo de 30 dias, solicitar guias naquele Serviço de Finanças, “a fim de efectuar o pagamento do imposto municipal de sisa no montante de 13.966,64 Euros [...] Estes valores resultam da liquidação efectuada em virtude de ter, adquirido por escritura de 23-11-2000, do 1º Cartório Notarial da Póvoa de Varzim, com isenção de sisa nos termos do n.º 3 do artigo 11º do CIMSISDD, (o)s prédio(s) abaixo descrito(s) e não o ter revendido no prazo de 3 anos, perdendo assim o direito àquela isenção (nº 1 do art. 16º do Código do Imposto Municipal da Sisa). [...] Prédio: Prédios urbanos sitos na Rua, freguesia da Póvoa de Varzim, destinado a armazém, inscrito na matriz sob o artigo 7730 - 5201”. - cfr. docs. de fls 14 e 15 do p.a. apenso aos autos, a Impugnante no ponto 1 da p.i. alega que foi notificada da liquidação.

6º). A presente impugnação deu entrada no Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim em 26.5.2004. - cfr. doc. de fls. 3 dos autos.

3.1. Como acima se deixou expresso, o presente recurso vem interposto do acórdão proferido neste STA (Secção de Contencioso Tributário), em 12/4/2012 (fls. 159/176), invocando os recorrentes que o mesmo está em oposição com o acórdão também proferido na mesma Secção do STA em 13/5/2009, no rec. n.º 234/09.

Por despacho proferido em 11/6/2012 (fls. 206) o Exmo. relator julgou verificada a oposição, por entender que existe a apontada oposição entre ambos os arestos.

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; () - 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 os recorrentes, é a de saber se a celebração de um contrato promessa de compra e venda, ainda que acompanhado de tradição do bem, dentro do prazo de três anos subsequente à aquisição, constitui, ou não, «revenda» para efeito de obstar à caducidade de isenção de sisa de um imóvel adquirido para revenda nos termos dos arts. 11º n.º 3, 13º-A e 16º do CIMSISD.

Vejamos.

3.4. A leitura do próprio acórdão recorrido revela, desde logo, a existência da apontada oposição de acórdãos.

Na verdade, logo aí se afirma a divergência com o decidido no acórdão fundamento, em cuja fundamentação de direito se apoiara, aliás, a sentença recorrida, no sentido de que inexistente uma intenção expressa do legislador em operar qualquer extensão do conceito de transmissão consagrado no art. 2º, n.º 2 do CIMSISD ao caso da “revenda” referida no n.º 1 do art. 16º do mesmo código.

E para além da explícita assumpção dessa divergência, também se verifica clara identidade de situações de facto ((i) em ambos os arestos esteve em causa a celebração de uma escritura pública de compra e venda de imóvel, tendo-se declarado, no mesmo acto, que o prédio adquirido se destinava a revenda e tendo, em virtude desse facto, a respectiva aquisição beneficiado de isenção de sisa nos termos do n.º 3 do art. 11º do CSisa; e (ii) em ambas as situações, posteriormente à referida aquisição e dentro do prazo de três anos, foi celebrado pelo adquirente do imóvel que o havia destinado a revenda, contrato promessa de compra e venda, com tradição desse imóvel).

Por outro lado, a questão decidida em ambos os arestos foi a de saber se, para efeitos de isenção de sisa, o termo «revenda» abrange também o contrato promessa de compra e venda de imóvel em que tenha havido tradição deste.

Ora, tendo os acórdãos em confronto decidido divergentemente aquela referenciada questão de direito (o acórdão recorrido concluiu que a celebração de contrato promessa de compra e venda acompanhada de tradição do imóvel para o promitente comprador preenche o conceito de revenda constante do art. 16º do CSisa, uma vez que houve transmissão para efeitos fiscais; já o acórdão fundamento considerou que o conceito de revenda constante do n.º 1 do art. 16º do CSisa deve ser entendido em sentido técnico-jurídico, concretizando a celebração de um contrato de compra e venda, não se bastando com a celebração de um contrato promessa mesmo que acompanhado de tradição), é, pois, de concluir que se verifica, no caso, a invocada oposição de acórdãos, susceptível de fundamentar o presente recurso.

4. Importa, portanto, apreciar a questão.

Que se substancia, como supra se disse, na de saber se a celebração de um contrato promessa de compra e venda, dentro do prazo de três anos subsequente à aquisição, e acompanhado de tradição do bem, constitui «revenda» para efeito de obstar à caducidade de isenção de sisa de um imóvel adquirido para revenda nos termos dos arts. 11º n.º 3, 13º-A e 16º do CIMSISD.

4.1. O acórdão recorrido aduz, no essencial, uma argumentação que conjuga a interpretação do conceito de «transmissão» constante do n.º 2 do § 1º do art. 2º do CSisa com a interpretação do conceito de revenda, constante do n.º 1 do art. 16º do mesmo código.

Considerando que o n.º 2º do § 1º deste art. 2º dá relevância tributária à «transmissão» de facto e adopta um critério de «transmissão» económica, com conseqüente irrelevância da transmissão jurídica do direito (afloramento do princípio da relevância da realidade económica que, actualmente, foi mesmo erigido em regra de interpretação das normas de incidência tributária, no n.º 3 do art. 11º da LGT), o acórdão recorrido, apelando, ainda, para preenchimento do conceito de revenda, ao conceito de transmissão utilizado no art. 2º do mesmo Código, conclui que a celebração de contrato promessa de compra e venda, acompanhada de tradição de imóvel para o promitente comprador, preenche o conceito de revenda constante do art. 16º do CSisa, uma vez que houve transmissão do bem para efeitos fiscais.

É que, refere o acórdão, «... a lei fiscal ao deformar o conceito de transmissão tal qual ele é definido no direito privado, e ao considerar equiparado à transmissão do direito de propriedade, a outorga do contrato promessa de compra e venda, acompanhado da tradição do bem, e da transmissão da posse, tem de o fazer de forma plena e coerente, e conseqüentemente, tem de recepcionar tal deformação conceitual quer para efeitos de incidência de sisa, quer para efeitos de apuramento das circunstâncias que conduzem ou não à caducidade da isenção de sisa anteriormente concedida», sendo que «... o conceito de transmissão fiscal acima referido (e hoje constante do art. 2º, n.º 2, alínea a) do CIMT), deve ser considerado um conceito geral no direito tributário, devendo ser usado - como é - em várias normas de âmbito tributário, que associam efeitos fiscais àquele conceito.» (e.g. o art. 10º, n.º 3, alínea a) do CIRS estabelece que, para efeitos de mais valias, nos casos de promessa de compra e venda ou de troca, presume-se que o ganho é obtido logo que verificada a tradição ou posse dos bens ou direitos objecto do contrato).

E o acórdão aporta, ainda, outros argumentos:

— A justificação da isenção prevista no n.º 3º do art. 11º do CSisa reside no facto de, nos casos em que é adquirido um prédio para revenda, se estar perante a aquisição de um bem que é objecto da actividade comercial do adquirente, actividade que é adequadamente tributada em sede de imposto sobre o rendimento (IRC ou IRS): só se o prédio não é originariamente adquirido para revenda ou a empresa ou empresário passa a destinar a fruição um prédio que adquirira para revenda, é que tal prédio perde a natureza de mercadoria, deixando de integrar o respectivo activo permutável e passando a aquisição a não se integrar na actividade comercial do adquirente, com conseqüente afastamento da tributação em sede de IR. Por isso, nestas últimas situações, justifica-se que seja aplicada a tributação em sede de imposto sobre o património (sisa) à semelhança de qualquer outra aquisição de bens imóveis para integração no património (activo imobilizado) da empresa.

E a razão de ser do condicionamento temporal da isenção é a de evitar que as empresas ou empresários beneficiem indevidamente da isenção de sisa relativamente a prédios que, apesar de terem sido adquiridos para revenda ou declarados como tendo essa finalidade, não foram adquiridos com essa finalidade ou deixaram de a ter.

Ora, assim sendo, se houve tradição do imóvel para o promitente comprador, é inequívoco que o mesmo não continuou na posse da recorrente, cumprindo-se a sua função de mercadoria transmissível, deixando esta de integrar o activo daquela. Acrescendo que, tendo em atenção a tradição do imóvel para o promitente comprador, por força do disposto no n.º 2º do § 1º do art. 2º do CSisa, passou este a ser logo sujeito passivo do imposto, uma vez que estamos em face de transmissão para efeitos fiscais, sendo que «se a lei já considerou como transmissão do imóvel a celebração do contrato promessa com tradição daquele, sujeitando a sisa o promitente comprador, é irrelevante a posterior celebração da escritura formal, pois que a transmissão para efeitos fiscais já foi considerada concretizada anteriormente, sob pena de estarmos a considerar duas transmissões quanto ao mesmo facto».

Daqui se concluindo que a celebração de contrato promessa de compra e venda, acompanhada de tradição de imóvel para o promitente comprador, preenche o conceito de revenda constante do art. 16º do CSisa, uma vez que houve transmissão do bem para efeitos fiscais.

— De todo o modo, se dúvidas houvesse quanto ao referido conceito de revenda, elas seriam eliminadas pelo art. 11º da LGT, de cujos n.ºs. 2 e 3 resulta que, existindo dúvida sobre o conceito de revenda constante da norma acima referida, isto é, se é de aplicar o conceito civil de transmissão ou o conceito fiscal, deve atender-se à substância económica dos factos tributários, o que significa que, no caso concreto, sempre teríamos de aplicar o mencionado conceito de transmissão fiscal.

4.2. Discordam os recorrentes (MP e Fazenda Pública) sustentando que a interpretação legal é a adoptada no acórdão fundamento, ou seja, que a celebração (dentro do prazo de três anos subsequente à respectiva aquisição) de um contrato promessa de compra e venda acompanhado de tradição do bem, não constitui “revenda” para efeito de obstar à caducidade de isenção de sisa de um imóvel adquirido para revenda nos termos dos arts. 11º n.º 3, 13º-A e 16º do CSisa.

E a recorrida pugna pela interpretação acolhida no acórdão recorrido.

Vejamos.

5.1. Os normativos que aqui relevam (arts. 2º, 11º n.º 3º, 13º-A e 16º do CSisa – ao tempo aplicáveis) dispõem o seguinte:

Artigo 2º

«A sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis.

§ 1º Consideram-se, para este efeito, transmissões de propriedade imobiliária:

(...)

2º As promessa de compra e venda ou de troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador ou para os promitentes permutantes, ou quando aquele ou estes estejam usufruindo os bens;

(...)

§ 2º Nas promessas de venda entende-se também verificada a tradição se o promitente comprador ajustar a revenda com um terceiro e entre este e o primitivo promitente vendedor for depois outorgada a escritura de venda.

(...))»

Artigo 11º

«Ficam isentas de sisa:

(...)

3º As aquisições de prédios para revenda, nos termos do artigo 13º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios revenda;

(...))»

Artigo 13º-A

«A isenção prevista no n.º 3º do artigo 11º não prejudica a liquidação e pagamento da sisa, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda.

1º Para efeitos do disposto na parte final do corpo deste artigo, considera-se que o contribuinte exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício do ano anterior mediante certidão passada pela repartição de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.

2º Quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido paga a sisa, esta será anulada pela repartição de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção.»

Artigo 16º

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

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

(...))».

5.2. Conforme vem provado, a recorrida/impugnante adquiriu o prédio questionado por escritura de compra e venda lavrada em 23/11/2000 e, posteriormente, por escrito de 10/9/2003 prometeu vendê-lo à sociedade G....., Lda., que prometeu comprá-lo.

E segundo resulta das normas supra transcritas, as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre bens imóveis estavam sujeitas a sisa (à data dos factos; actualmente, estão, em regra,

sujeitas a IMT), mas as transmissões de prédios para revenda, nos termos do artigo 13º-A do CSisa, estavam isentas desse imposto, deixando de beneficiar de isenção quando tais prédios não fossem revendidos dentro do prazo de três anos (citado n.º 1 do art. 16º).

O acórdão recorrido, partindo da consideração de que a lei fiscal alarga (no n.º 2 do § 1º do art. 2º do CSisa), para efeitos de incidência da sisa, o conceito de transmissão definido no direito privado (aquele normativo considera transmissão da propriedade imobiliária a promessa de compra e vendas, logo que verificada a tradição para o promitente comprador, ou quando este esteja usufruindo os bens), conclui que, na interpretação do n.º 1 do citado art. 16º, também relevará aquela intenção de alargamento do conceito de transmissão, pois que ao deformar o conceito de transmissão tal como é definido no direito privado, a mesma lei fiscal «tem de o fazer de forma plena e coerente, e conseqüentemente, tem de recepcionar tal deformação conceitual quer para efeitos de incidência de sisa, quer para efeitos de apuramento das circunstâncias que conduzem ou não à caducidade da isenção de sisa anteriormente concedida», dado que «... o conceito de transmissão fiscal acima referido (e hoje constante do art. 2º, n.º 2, alínea a) do CIMT, deve ser considerado um conceito geral no direito tributário, devendo ser usado - como é - em várias normas de âmbito tributário, que associam efeitos fiscais àquele conceito.»

E, por isso, conclui o acórdão recorrido, vindo provado que a recorrida prometeu, por contrato promessa de 10/9/2003, acompanhado de tradição do questionado prédio, vendê-lo à sociedade G....., Lda., que prometeu comprá-lo, é de entender que, no caso, o prédio foi revendido no prazo de três anos referidos no n.º 1 do art. 16º.

5.3. Mas, com o devido respeito, não acompanhamos esta conclusão de que a celebração de contrato promessa de compra e venda, acompanhada de tradição de imóvel para o promitente comprador, preenche o conceito de revenda constante do art. 16º do CSisa, uma vez que houve transmissão do bem para efeitos fiscais.

É certo que, de acordo com o disposto no acima transcrito art. 2º do CSisa, esta incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre bens imóveis, considerando a lei, como transmissão, para este efeito, também a promessa de compra e venda de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador ou quando este esteja usufruindo os bens (citado n.º 2 do § 1º).

Trata-se, na verdade, como refere o acórdão sob recurso, de uma situação em que a própria lei atribui relevância tributária à «transmissão» de facto, independentemente da transmissão jurídica do direito.

Apontando-se, como razões para esta tributação (em sede de sisa ou, actualmente, em sede de IMT) e para o legislador fiscal se afastar da noção e juízo já elaborados no seio do Direito Civil, quer a exigência que lhe é feita pelos fins próprios do sistema fiscal, dado que a adopção pura e simples de alguns conceitos civilistas no campo do Direito Tributário abriria, muitas vezes, a via a mais frequentes e mais ostensivas evasões fiscais, sendo que no caso da promessa de venda de um prédio, conjugada com a tradição «o legislador fiscal receou que, a fim de evitar o pagamento do imposto de sisa, o promitente comprador não celebrasse o respectivo contrato de compra e venda, contentando-se com uma transmissão de facto», ⁽¹⁾ quer razões que se prendem com a circunstância de os contratos promessa de compra e venda de imóveis terem deixado de ser, progressivamente, com o desenvolvimento da actividade económica, meros negócios preparatórios de contratos de compra e venda, passando a ser utilizados como instrumentos de realização de investimentos e de especulação imobiliária com base em transmissões puramente económicas dos bens, proporcionadoras de rendimentos. ⁽²⁾

De todo o modo, como se disse, as transmissões de prédios para revenda, nos termos do art. 13º-A do CSisa, estavam isentas desse imposto, desde que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda;

Isenção cujo fundamento, por um lado, assenta, como assinala Nuno Sá Gomes, ⁽³⁾ na circunstância de os prédios adquiridos se manterem, como mercadorias, no activo permutável da empresa tributada pelo exercício da actividade de aquisição de prédios para revenda e que, por outro lado, tem como fim último afastar elevados encargos financeiros que, não obstante serem custos dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento sujeito a imposto, tenderiam a repercutir-se no preço final da venda dos bens imóveis. ⁽⁴⁾

Por isso, atentando, desde logo, na letra da lei e na «ratio» desta isenção, não sufragamos a tese do acórdão recorrido, no sentido de que, por a lei fiscal alargar (no n.º 2 do § 1º do art. 2º do CSisa), para efeitos de incidência da sisa, o conceito de transmissão definido no direito privado, também deva interpretar-se o n.º 1 do art. 16º co mesmo código, no sentido de relevar aquela intenção de alargamento do conceito de transmissão, pois que ao deformar o conceito de transmissão tal como é definido no direito privado, a mesma lei fiscal «tem de o fazer de forma plena e coerente, e conseqüentemente, tem de recepcionar tal deformação conceitual quer para efeitos de incidência de sisa, quer para efeitos de apuramento das circunstâncias que conduzem ou não à caducidade da isenção de sisa anteriormente concedida».

Com efeito, no n.º 2 do § 1º do art. 2º a lei apela ao conceito (alargado) de transmissão mas, no art. 16º alude ao conceito de revenda (e não já de transmissão): isto é, como bem se diz no acórdão

fundamento, «*Partindo da letra da lei, pode desde logo verificar-se que falha neste caso, ao contrário do que se verifica para a definição da incidência do imposto (art. 2º, n.º 2 do CIMSISD), uma intenção expressa do legislador em operar qualquer extensão do conceito, daí que em princípio o termo “revenda” deva valer para efeitos tributários com o mesmo sentido com que vale no direito comum (art. 11º, n.º 2 da LGT), para o qual não basta para operar a transmissão do bem a celebração de um contrato promessa de compra e venda acompanhado da tradição do bem. E olhando agora à ratio do preceito, à mesma conclusão somos conduzidos: se é verdade que a “deformação funcional” do conceito de transmissão para efeitos de incidência real de imposto de sisa acautela o receio do legislador na não celebração dos contratos definitivos de compra e venda de imóveis tendo em vista a evitação fiscal, a ratio da caducidade da isenção de imposto nas aquisições de prédios para revenda findos os três anos sem que o prédio tenha sido revendido (art. 16º, 1º do CIMSISD), parece ser somente a circunstância de ter sido ultrapassado o prazo tido pelo legislador como razoável para efectuar a revenda do bem, cessando a partir daí o desagrevamento fiscal estrutural concedido atendendo à natureza empresarial da actividade exercida pelo adquirente para revenda, cujo enquadramento se insere no âmbito da tributação do rendimento e que tem como fim último apenas o de afastar elevados encargos financeiros que, não obstante serem custos dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento sujeito a imposto, tenderiam a repercutir-se no preço final da venda dos bens imóveis».* (5)

Aliás, sabido que as normas de concessão de isenção de impostos, constituindo um desvio ao princípio da igualdade tributária (generalidade), assumem carácter excepcional, não comportando, por isso, aplicação analógica (embora admitam interpretação extensiva) – cfr. o art. 11º do CCivil), também haveremos de concluir naquele sentido se atendermos na evolução do normativo em causa, pois, como se exarou no acórdão deste STA, de 13/10/93, rec. n.º 15.334, (6) «*no labor interpretativo da lei, assume peculiar importância o elemento gramatical, ou seja, o texto da lei, a composição literal do texto interpretando (cf. artigo 9º do Código Civil), de tal sorte que, se aquele admitir apenas um sentido, deve-se reputá-lo, em princípio, como sendo o tradutor da verdadeira vontade real do legislador*», ou, «*Por outras palavras, e segundo a lição de Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, p. 182), “tem de se presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados “n.º 3 do mesmo artigo 9º”, pelo que, na falta de elementos que induzam à eleição de um sentido menos imediato do texto legal, o intérprete deve optar, em princípio, por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas*», então, «*perante o texto da lei aplicável e o intuito legal de, com a concessão desta isenção, se evitar a tributação sucessiva, em imposto de sisa dos mesmos bens, num curto período de tempo, não será de concluir que o legislador disse menos do que pretendia, mas antes é de reconhecer que os termos utilizados traduzem a vontade ali inequivocamente expressa, no sentido de só relevar, para o efeito aí assinalado, o acto de “revenda” do prédio em causa. Daqui se segue que a expressão “transaccionados”, contida no citado preceito do artigo 16º, tem de ser entendida como reportada, apenas, ao “acto de venda”, com exclusão de todo e qualquer outro. Aliás, é de notar, que em época posterior à dos factos em apreço, a referenciada expressão acabou por ser substituída pela de “revendidos” (cf. Decreto-Lei n.º 91/89, de 27 de Março), o que, por significativo, só veio reforçar aquele entendimento.*»

Ora, se é certo que o CSisa consagra um conceito próprio de transmissão de imóveis sujeita a esse imposto (considerando como transmissões, para esse efeito, negócios jurídicos que, à luz da lei civil, não transmitem, ipso facto, o direito de propriedade – como é o caso do contrato promessa de compra e venda de imóveis com tradição da posse) também é certo que aquele mesmo código não equipara tais actos à própria revenda.

Daí que, utilizando o legislador, no n.º 1 do art. 16º do CSisa, o conceito de revenda e não o de transmissão, se conclua que não pode aí apelar-se a outro qualquer conceito de revenda (conceito inexistente na lei fiscal), sendo, antes, indispensável que ocorra a nova venda do prédio (que só pode ser o acto jurídico definido no art. 874º do CCivil), ou seja, a transmissão do título de propriedade e não bastando, por essa razão, a celebração de contrato promessa de compra e venda, ainda que com tradição do prédio. Ou seja, embora a celebração deste tipo de contratos com tradição da posse seja considerada pelo CSisa como um facto sujeito a imposto, o certo é que no caso da isenção de prédios adquiridos para revenda, a lei exige, sem mais, a efectivação da revenda como pressuposto essencial da isenção, sem àquela equiparar qualquer outro tipo de acto ou contrato. (7)

E este tem sido, igualmente, o entendimento maioritário da jurisprudência deste STA (cfr. acórdãos de 4/11/1970, rec. n.º 16201; de 16/6/1972, rec. n.º 1981; de 11/3/1981, rec. n.º 1462; de 10/11/1982, Pleno, rec. n.º 1462; de 6/3/1985, rec. n.º 2732; de 13/10/1993, rec. n.º 15334; de 8/11/2006, rec. n.º 642/06; de 13/05/2009, rec. n.º 234/09; de 16/11/2011, rec. n.º 303/11; e de 21/11/2012, rec. n.º 0957/11).

5.4. Acresce que também não nos convence o argumento que o acórdão retira do disposto nos n.ºs. 2 e 3 do art. 11º da LGT, no sentido de que, existindo dúvida sobre o conceito de revenda constante da norma acima referida, isto é, se é de aplicar o conceito civil de transmissão ou o conceito fiscal, deve atender-se à substância económica dos factos tributários, o que significa que, no caso concreto, sempre teríamos de aplicar o mencionado conceito de transmissão fiscal.

Por um lado, não parece que deva configurar-se uma situação de dúvida sobre o conceito de revenda, dado que a lei não refere, para efeitos fiscais, um outro diferente.

Aliás, a disposição contida no n.º 3 deste art. 11º da LGT não tem estado imune a críticas várias da doutrina, que vem afirmando ⁽⁸⁾ que, no que respeita à interpretação das normas jurídicas fiscais «... é de afirmar a rejeição das teorias específicas que neste domínio têm sido propostas, como as da interpretação literal, a da interpretação económica ou a da interpretação funcional», sendo «... de seguir a orientação no sentido de que as normas jurídicas fiscais se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas. Uma orientação que não obsta a que a substância económica dos factos tributários seja tida em conta, naturalmente apenas na exacta medida em que a teoria da interpretação a convoque» e sendo que, relativamente ao disposto no dito n.º 3, o mesmo «... contém em si o perigo de anular o princípio de que na interpretação das normas jurídicas fiscais devem ser observadas as regras gerais da interpretação», para além de que «... não se percebe muito bem como é que as normas de incidência fiscal, após a utilização das regras gerais da interpretação, ainda sejam objecto de dúvidas acerca do seu sentido, uma vez que tais regras visam justamente dissipar todas as dúvidas que se levantem. Daí que, a nosso ver, o n.º 3 do art. 11º da LGT esteja a mais, já que, ou não diz nada, ou contradiz o que se prescreve no n.º 1.»

Daí que, no dizer de Saldanha Sanches, a incorporação de vários princípios torne o resultado do art. 11º pouco claro. ⁽⁹⁾

E ainda no mesmo sentido parece convergir o entendimento de Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, ⁽¹⁰⁾ quando apontam que a interpretação económica é (nos termos do citado n.º 3 do art. 11º da LGT) meramente residual e que o ponto de vista ali consagrado «... tem sido, e continua a ser, criticado pela doutrina. Enquadra-se numa ideia geral, não presente, sublinhe-se, na lei geral tributária, de que o Direito fiscal visa a realidades económicas e não factos jurídicos. Concepção com base na qual o intérprete da norma podia contrapor uma configuração jurídica (resultante da definição jurídica de um facto económico), a um facto económico, considerado este como complemento originário da “realidade” extranormativa. Esquecendo deliberadamente o “instrumento” através do qual o facto económico se transforma em elemento do tipo legal tributário. E conduzindo ao “enquinamento” económico da pesquisa e, assim, da interpretação da norma. Esta via conduz facilmente à derrogação das normas jurídicas pelo intérprete, a pretexto, mais ou menos declarado, da sua inadequação aos resultados económicos que são erigidos, com largo subjectivismo, em sua finalidade. Contudo, estes riscos serão facilmente afastados se o intérprete tiver o cuidado de não transformar a aplicação do Direito em sua criação, com grave prejuízo da certeza e da segurança do direito fiscal e, em última análise, do próprio princípio da legalidade dos impostos. A utilização dos critérios normais da hermenêutica jurídica assentes em normas tributárias tecnicamente bem construídas permitirá, normalmente, afastar o recurso ao critério da substância económica dos factos tributários.»

5.5. Em suma, porque, por um lado, não encontramos razões válidas para divergir do entendimento acolhido no acórdão fundamento, nem, por outro lado, como aí também se refere, se descortina que com tal interpretação ocorra violação do princípio da igualdade ou de qualquer outra norma ou princípio constitucional, havemos de concluir, em procedência das Conclusões dos recursos, que a celebração de contratos promessa de compra e venda de imóvel no período de três anos subsequente à aquisição, ainda que acompanhado da tradição do bem, não obsta à caducidade da isenção da sisa, a qual apenas subsiste com a celebração do contrato de compra e venda.

Devendo, pelo exposto, revogar-se o acórdão recorrido, que assim não entendeu.

DECISÃO

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

- julgar verificada a invocada oposição de acórdãos;
- dar provimento aos recursos interpostos pelo Ministério Público e pela Fazenda Pública e revogar o acórdão recorrido, confirmando, conseqüentemente, a sentença que julgou improcedente a impugnação.

Custas pela recorrida, que contra-alegou.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2013. — Joaquim Casimiro Gonçalves (relator) — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — José da Ascensão Nunes Lopes — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Lino José Batista Rodrigues Ribeiro — Pedro Manuel Dias Delgado — Maria Fernanda dos Santos Maçãs (revendo a posição do Acórdão recorrido) — Dulce Manuel da Conceição Neto — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — João António Valente Torrão (vencido, votaria pela manutenção do acórdão recorrido do qual, aliás, fui relator).

⁽¹⁾ Soares Martinez, Direito Fiscal, 7ª ed., Coimbra, Almedina, 1993, p. 67.

⁽²⁾ Cfr. o ac. desta Secção do STA, de 21/4/2010, rec. n.º 924/09; bem como José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, ed. Almedina, 2010, pp. 263 a 266.

(³) Caducidade, por afectação a destino diferente, de isenção de Sisa, Parecer n.º 119/95, de 11/7/1995, in CTF 380, pp. 488 e segts.

(⁴) Cfr. Silvério Mateus e Corvelo de Freitas, Os Impostos sobre o Património. O Imposto do Selo: Anotados e Comentados, Lisboa, Engifisco, 2005, p. 385.

(⁵) Cfr. Reavaliação dos Benefícios Fiscais, Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1/5/2005 do Ministro do Estado e das Finanças, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, CEF, 2005, pp. 121/122, também citado no acórdão fundamento.

(⁶) Apêndice ao DR, de 20/5/1996, pp. 3279 a 3282.

(⁷) Neste sentido, embora reportando ao actual IMT, cfr. José Maria Fernandes Pires, ob. cit., pp. 422 a 424.

Bem como, Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, edição da Imprensa Nacional, Vol. I, pag. 371; e Silvério Mateus/Corvelo de Freitas, ob. citada p. 386.

(⁸) Casalta Nabais, Direito Fiscal, 5º ed., Almedina, 2009, pp. 215/216.

Cfr., igualmente, quanto à interpretação e aplicação das normas fiscais, Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed. Coimbra Editora, 2007, pp. 133 e ss.

(⁹) Loc. cit., p. 143.

(¹⁰) Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª ed., 2012, Editora Encontro de Escrita, anotação 3 ao art. 11º, pp. 121 e 122.

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Falta de pressupostos.

Sumário:

No recurso por oposição de acórdãos, a oposição deverá decorrer de decisões expresas, não relevando, para a existência de oposição, conclusão implícita ou mera consideração colateral que possa retirar-se da decisão. Se não se verifica identidade substancial das situações fácticas em confronto, nem divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos desse recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT.

Processo n.º 364/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Banco A....., S.A.

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

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

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre, por oposição de acórdãos, do acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, que negou provimento a um recurso que interpusera da sentença proferida pelo Tribunal Tributário do Porto, a qual, por sua vez, julgara procedente a reclamação de decisão de órgão de execução fiscal deduzida por Banco A....., S.A. e anulava o despacho que, no âmbito do processo executivo n.º 3379200301012703, tinha determinado a prestação de garantia.

Invoca existência de oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão proferido na mesma Secção do STA, em 9/4/2008, no proc. 155/08.

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. 482).

A recorrida, por sua vez, contra-alegou procurando demonstrar a inexistência de oposição de julgados (fls. 486).

1.3. Por despacho do Exmo. Relator (fls. 500), considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e foi ordenada a notificação das partes para deduzirem alegações, nos termos do disposto nos arts. 284º, n.º 5 e 282, n.º 3, ambos do CPPT.

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

1) Entre ambos os Acórdão 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) No Acórdão fundamento entendeu-se que se decorridos esses prazos (um e três anos, no caso de reclamação, e de impugnação judicial e oposição judicial e oposição à execução fiscal, respectivamente) sobrevier a caducidade da garantia já prestada, no entanto, certo e seguro é que o direito da Administração Tributária de que o executado preste garantia, motu próprio, aparece legitimado na lei em razão da suspensão da execução fiscal.

3) E este invocado artigo 169º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, a determinar a suspensão dos termos da execução fiscal, desde que tenha sido prestada garantia, não fixa, nem faria sentido que fixasse, algum prazo de caducidade do direito de exigir garantia por banda da Administração Tributária. Donde refere “estamos desta forma a concluir, e em resposta ao thema decidendum, que assiste à Administração Tributária o direito de exigir da recorrida a prestação de garantia em relação à execução fiscal a que respeitam os autos de reclamação de actos de execução – razão por que, não tendo laborado neste entendimento, deve ser revogada a sentença recorrida.”

4) Deve ser fixada como jurisprudência (pelo) Supremo Tribunal, a constante do Acórdão fundamento, de que nos termos do artigo 169º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, a AT pode determinar a suspensão dos termos da execução fiscal, desde que tenha sido prestada garantia, não estando fixada, nem faria sentido que se fixasse, algum prazo de caducidade do direito de exigir garantia por banda da Administração Tributária.

5) Donde “estamos desta forma a concluir, e em resposta ao thema decidendum, que assiste à Administração Tributária o direito de exigir da recorrida a prestação de garantia em relação à execução fiscal a que respeitam os autos de reclamação de actos de execução – razão por que não tendo laborado neste entendimento, deve ser revogada a sentença recorrida.”

Termina pedindo que seja revogado o acórdão recorrido e julgado procedente o recurso, de acordo com a jurisprudência constante do acórdão fundamento.

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

a. O Recurso por Oposição de Julgados apenas deverá ser conhecido do seu mérito quando a decisão recorrida esteja em desconformidade com a “jurisprudência mais recentemente consolidada” do Supremo Tribunal Administrativo, situação que apenas se pode considerar verificada quando o Acórdão fundamento tiver sido subscrito por Conselheiros que ainda exercem funções no referido Tribunal;

b. No caso em análise não estamos perante “jurisprudência recentemente consolidada”, uma vez que o Acórdão fundamento não é reaplicado em nenhuma outra decisão (corresponde a uma única sentença) e foi subscrito por Juizes Conselheiros que já não exercem funções no Supremo Tribunal Administrativo;

c. Constata-se, assim, que não se encontram reunidos os requisitos de que depende a interposição de recurso, designadamente a desconformidade com a “jurisprudência mais recentemente consolidada” do Supremo Tribunal Administrativo, pelo que não deverão Vossas Excelências conhecer do mérito do presente Recurso;

d. Acresce que, muito recentemente, o Supremo Tribunal Administrativo, perante uma situação idêntica, de facto e de direito, à do caso *sub judice* (processo número 322/12, datado de 12 de Abril de 2012, *in* www.dgsi.pt), perfilhou a mesma solução, que foi subscrita por Juizes Conselheiros que ainda exercem funções neste Tribunal, pelo que deverá manter-se a jurisprudência mais recente emanada por este Tribunal;

e. Da análise da factualidade subjacente aos Acórdãos, recorrido e fundamento, verifica-se que no Acórdão recorrido houve efectiva prestação de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal, a qual foi decretada caducada pela Administração Tributária nos termos do artigo 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sendo que no Acórdão fundamento a Executada não chegou a prestar qualquer garantia, discutindo-se, ao invés, a necessidade de a prestar;

f. Verifica-se, pois, que não obstante em ambos os Acórdãos (recorrido e fundamento) estejam em causa os mesmos normativos – nomeadamente os artigos 169º e 183º-A (na redacção da Lei n.º 30-B/2002) do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 52º da Lei Geral Tributária –, inexistente a identidade de situações fácticas, o que impede a verificação de um dos requisitos do Recurso por Oposição de Julgados;

g. Na vertente de aplicação do direito aos factos, verifica-se que o Acórdão recorrido não está em contradição com o Acórdão fundamento, uma vez que, quanto ao tema relevante (a caducidade da garantia e os seus efeitos quanto à suspensão do processo após a verificação da caducidade) o Acórdão fundamento conclui no mesmo sentido – e, portanto, sem divergência de soluções – do Acórdão recorrido, pelo que não se verifica o segundo requisito para que possa ser conhecida a Oposição de Julgados, i.e., a divergência na solução de direito.

h. Nessa medida, perante uma clara situação de inexistência de identidade de situações fácticas em confronto e, ainda, da ausência de divergência quanto à solução de direito, deverá o Recurso com base em Oposição de Acórdãos interposto pela Fazenda Pública ser julgado findo por Vossas Exce-

lências, nos termos do artigo 284º, número 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o que se requer.

Termina pedindo que o recurso seja julgado findo, quer porque a decisão recorrida não está em desconformidade com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA, quer porque inexistente identidade de situações fácticas em confronto e inexistente divergência quanto à solução de direito.

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

«FUNDAMENTAÇÃO

1. Pressupostos para o seguimento do recurso

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

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

(art. 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 *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume IV p. 475; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 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. O Ministério Público sufraga o entendimento manifestado pela recorrida nas contra-alegações de recurso, onde se demonstra a inexistência de situações fácticas subjacentes aos arestos em confronto substancialmente idênticas e de antagonismo de soluções jurídicas (fls.486/495).

3. A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls. 500) 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. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

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

A) Em 20/09/2003, foi instaurado contra a ora Reclamante o processo de execução fiscal n.º 3379200301012703, por dívida de IRC, do exercício de 2000, no valor de € 1732981,36 – cfr. fls. 4 e 5 dos autos.

B) Em 20/10/2003, a ora Reclamante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IRC do exercício de 2000, com o n.º 20038310010680, em cobrança no processo executivo mencionado na alínea antecedente, a qual foi autuada sob o n.º 3379200394000404 – cfr. fls. 50 e 91 a 140 dos autos.

C) Em 31/10/2003, foi efectuado um pagamento por conta no processo executivo mencionado em A) no valor de € 412.240,52, imputando € 355.866,64 a imposto e € 56.373,88 a juros de mora e taxa de justiça e acrescido – cfr. fls. 9 dos autos.

D) Em 14/11/2003, a ora Reclamante apresentou no processo executivo mencionado em A) a garantia bancária n.º 879-02-0000480, no valor de € 2.274.803,58, tendo em vista a suspensão do referido processo – cfr. fls. 11 dos autos.

E) A Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa da Direcção de Finanças do Porto, por despacho de 29/01/2007, declarou a caducidade da garantia a que alude a alínea anterior, pelo facto de a reclamação graciosa n.º 3379200394000404 não ter sido decidida no prazo de um ano a contar da sua apresentação – cfr. fls. 17 dos autos.

F) Em 18/07/2007, a reclamação graciosa mencionada em B) foi parcialmente deferida pela Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa da Direcção de Finanças do Porto, resultando uma anulação de imposto no valor de € 38.276,50 – cfr. fls. 22 e 146 a 149 dos autos.

G) Em 17/08/2007, a Reclamante interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, o qual foi considerado parcialmente procedente, por despacho de

07/01/2009, notificado por ofício de 09/02/2009, tendo daí resultado uma anulação de imposto no valor de € 723.668,21 – cfr. fls. 24, 162 a 228 e 232 a 280 dos autos.

H) Em 13/05/2009, a ora Reclamante impugnou judicialmente a decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico interposto do indeferimento parcial da reclamação mencionada em B) – cfr. fls. 282 a 325 dos autos.

I) Em 25/05/2009, a ora Reclamante efectuou um pagamento por conta no processo executivo mencionado em A), tendo sido imputados € 73.238,90 a imposto e € 10.985,84 a juros de mora – cfr. fls. 327 e 328 dos autos.

J) Em 30/09/2011, no âmbito do processo executivo mencionado em A), a Chefe de Finanças Adjunta do Serviço de Finanças do Porto 5, emitiu um despacho com o seguinte teor: “*Face ao informado, verificando-se que: A caducidade da garantia prestada nos autos ocorreu no decurso do processo de reclamação graciosa, que se encontra concluído;*

A impugnação tem natureza judicial, pelo que a garantia prestada no anterior procedimento, de natureza administrativa, não age perante esta; Determino a notificação do executado para, no prazo de 15 dias a contar da data da notificação, prestar garantia no valor de € 900.552,95, nos termos e para os efeitos previstos no n.º 6 do art. 199º e n.º 1 do art. 169º do CPPT” – despacho reclamado – cfr. fls. 38 dos autos.

L) O despacho mencionado na alínea antecedente foi notificado à Reclamante através do ofício n.º 11956/3190-30, de 04/10/2011, remetido por correio com registo efectivado em 06/10/2011 – cfr. fls. 39 e 40 dos autos.

M) Em 12/10/2011, a Reclamante apresentou um requerimento dirigido ao processo executivo n.º 3379200301012703, através do qual requeria, ao abrigo do art. 37º do CPPT, a notificação dos meios de defesa e prazo de reacção contra o despacho mencionado em I) cuja informação foi omitida na notificação referida na alínea antecedente – cfr. fls. 41 e 42 dos autos.

N) A Reclamante foi notificada da informação solicitada pelo ofício do Serviço de Finanças do Porto 5 com n.º 12446/3190-30, de 14/10/2011, que foi remetido por correio com registo efectivado em 17/10/2011 – cfr. fls. 47 e 48 dos autos.

O) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças do Porto 5, em 18/10/2011 – cfr. carimbo apostado a fls. 56 dos autos.

3.1. O presente recurso vem interposto do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário deste STA, em 26/4/2012 (fls. 440/447), invocando a recorrente que o mesmo está em oposição com o acórdão proferido na mesma Secção do STA, em 9/4/2008, no proc. 155/08.

Como acima se referiu, por despacho proferido em 20/6/2012 (fls. 500) o Exmo. relator considerou poder verificar-se a apontada oposição de acórdãos.

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

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

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

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

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

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

que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

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

de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;

de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

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

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

3.3. Neste contexto, importa, então, apreciar se se verifica, ou não, a suscitada oposição, no que respeita à questão em apreciação, que, de acordo com o teor das alegações do recorrente consiste em saber se a AT tem o direito de exigir a prestação de garantia em relação à execução fiscal a que respeitam os autos de reclamação de actos de execução, pois que para o acórdão recorrido, independentemente da caducidade daquela garantia, a suspensão mantém-se até ao trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida na impugnação judicial, não sendo, pois, devida qualquer garantia para obter o efeito suspensivo.

Vejamos, pois.

4.1. A recorrida Banco A....., S.A., deduziu, junto do TAF do Porto, reclamação, nos termos do art. 276º do CPPT, do despacho do OEF que lhe determinou a prestação de garantia no valor de Euros 900.552,95 para suspender o processo de execução fiscal n.º 3379200301012703, face à dedução de impugnação judicial que tinha por objecto a legalidade da dívida.

— E em face da factualidade que julgou provada (e acima especificada), o TAF do Porto julgou procedente a referida reclamação, no entendimento de que, em caso de reclamação graciosa com prestação de garantia, a “decisão do pleito” não ocorre enquanto a matéria em discussão na reclamação graciosa (legalidade da liquidação) não estiver definitivamente decidida, o que só acontece quando não for mais passível de impugnação administrativa (recurso hierárquico) ou contenciosa (impugnação judicial), pois que até lá a liquidação não se considera estabilizada na ordem jurídica.

Daí que não seja lícito à AT exigir a prestação de nova garantia aquando da dedução de impugnação judicial na sequência da decisão da reclamação graciosa, mesmo em caso de a garantia anteriormente prestada ter sido declarada caducada.

— Interposto recurso desta decisão para o STA, o acórdão recorrido veio a confirmar a decisão recorrida, concluindo que a «a execução fiscal mantém a sua suspensão na sequência da apresentação da garantia bancária no âmbito da reclamação graciosa, independentemente da caducidade daquela garantia, suspensão que se mantém até trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida na impugnação judicial, não sendo, pois, devida qualquer outra garantia para obter o referido efeito suspensivo.»

4.2. Por sua vez, no acórdão fundamento (proferido na Secção de Contencioso Tributário do STA, em 9/4/2008, no proc. n.º 155/08) estava em causa sentença que, julgando procedente uma reclamação deduzida nos termos do art. 276º do CPPT, anulava o reclamado despacho do OEF (que ordenara a prestação de uma garantia destinada a suspender a execução fiscal) no entendimento de que tal garantia ali em causa já não era exigível, na data em que o despacho reclamado foi proferido e em que aquela reclamação (do art. 276º do CPPT) foi interposta.

1 Em tal acórdão enunciou-se a seguinte factualidade provada:

1. Em 21/06/06, foi a Reclamante notificada do ofício n.º 955/DAJAF/DEF/2006, de 19/06/06, assinado pelo responsável pelo Serviço das Execuções Fiscais (o Chefe de Divisão, por subdelegação), nos termos do qual lhe foi comunicado que dispunha do prazo de 15 dias para prestar garantia idónea, no montante de € 15.391,99, com vista à obtenção da suspensão da execução fiscal n.º 1106200401307649 e apensos, ao abrigo do disposto nos artigos 169º e 199º do CPPT;

2. Em 19/11/05 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1106200401307649, a que corresponde a quantia exequenda de € 4.803,48, respeitante à Taxa de Conservação de Esgotos (TCE) do ano de 2000 e tem por base a certidão de dívida n.º 1644917;

3. Em 31/01/06, foram apensados ao PEF identificado no parágrafo anterior os processos de execução fiscal n.ºs 1106200401307657 (€ 3.629,33 e acrescido) e 1106200401307665 (€ 390,54 e acrescido), instaurados para cobrança de dívida de TCE do ano de 2000, passando o processo principal e apensos a valer pelo montante de € 8.823,35;

4. Ao processo de execução fiscal n.º 1106200401307649 e apensos deduziu a ora reclamante oposição à execução fiscal, em 9/1/06;

5. As liquidações de TCE de 2000 correspondentes às obrigações tributárias em cobrança coerciva nos processos de execução fiscal acima identificados foram objecto de reclamação graciosa, apresentada em Janeiro de 2002;

6. Conforme resulta da análise do PEF, da informação oficial prestada no âmbito destes autos e, ainda, da contestação da F.P, sobre a reclamação graciosa apresentada ainda não foi proferida qualquer decisão;

7. A presente reclamação foi apresentada junto dos competentes serviços da C.M.L em 3 de Julho de 2006;

8. O Chefe de Divisão das Execuções da CML manteve o acto reclamado, tendo, em 20/04/07, sido ordenada a remessa dos autos ao TAF de Lisboa.

Perante esta factualidade e face ao disposto no n.º 1 do art. 183º-A do CPPT (na redacção da Lei n.º 30-13/2002, de 30/12) o acórdão considerou o seguinte:

«... parece haver unicamente a possibilidade de caducidade de “garantia prestada”. Isto é: só poderia haver caducidade de garantia que alguma vez houvesse efectivamente sido prestada. Neste enfoque, a efectiva prestação da garantia em processo de execução fiscal constituiria um prius lógico e ontológico de verificação imprescindível da declaração de caducidade da garantia. E, assim, a caducidade a que se refere o n.º 1 do artigo 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário verificar-se-ia apenas em relação a garantias já prestadas, e nunca em relação a garantias *in fieri* “cf., no sentido de só pode haver caducidade de “garantia prestada”, o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 31 de Janeiro, proferido no recurso n.º 21/08.

Contudo, de certo modo, poderia configurar-se a garantia de que trata no n.º 1 do artigo 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário como uma obrigação (*rectius*: ónus) ou condição de verificação absolutamente necessária e instrumental da obtenção do efeito de suspensão da execução fiscal, aquando da apresentação dos meios impugnatórios em tal disposição consignados (reclamação graciosa, impugnação judicial ou oposição à execução fiscal). E no pólo oposto de tal obrigação-ónus do executado poderia ver-se um direito da Administração Tributária exequente à garantia dos créditos sob execução fiscal. Sendo certo, por outro lado, que, em princípio, todo o direito tende para a sua extinção, e, a não se extinguir pelo seu exercício e a satisfação do seu titular, está sujeito a caducidade, a não ser que seja indisponível. (...)

No entanto, certo e seguro é que o direito da Administração Tributária de que o executado preste garantia, motu proprio, aparece legitimado na lei em razão da suspensão da execução fiscal e em conexão com os momentos da apresentação de reclamação graciosa, de impugnação judicial ou de oposição à execução. E, se não houver a garantia prestada por modo voluntário, mormente naqueles apontados momentos, pode e deve a Administração Tributária, de modo coercivo, proceder à constituição de outras garantias legais da execução fiscal.

Na verdade, sob a epígrafe “Garantia da cobrança da prestação tributária”, o artigo 52º da Lei Geral Tributária, preceitua, na redacção anterior à Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro, que «A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação da liquidação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda» [nº 1]; e que «A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias» [nº 2].

E o artigo 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe “Suspensão da execução. Garantias”, estabelece, na redacção anterior à já referida Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro, que «A execução ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia (...)» [nº 1]; que «Se não houver garantia constituída ou prestada, nem penhora, ou os bens penhorados não garantirem a dívida exequenda e acrescido, será ordenada a notificação do executado para prestar a garantia referida no número anterior dentro do prazo de 15 dias» [nº 2]; e que «Se a garantia não for prestada nos termos do número anterior, proceder-se-á de imediato à penhora».

2.3 No caso sub judicio, a ora recorrida foi notificada, em 21-6-2006, «para prestar garantia idónea, no prazo de 15 dias e no montante de € 15.391,99, nos termos e para os efeitos das referidas disposições legais [artigos 169º e 199º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário], findo o prazo supra referido sem que a aludida garantia esteja prestada, o processo prosseguirá os seus termos»; (...)

Ora, a primeira coisa que desde logo se observa é que a notificação à ora recorrida não é feita nos termos do artigo 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Ou seja, a notificação em foco não é com a finalidade de prestação de garantia «para suspender a execução em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição».

A salientada notificação é «para prestar garantia idónea, no prazo de 15 dias (...), findo o prazo supra referido sem que a aludida garantia esteja prestada, o processo prosseguirá os seus termos»; ou seja, a notificação em análise é ordenada «para prestar a garantia», nos termos dos n.ºs. 1, 2 e 3 do artigo 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por não haver no caso «garantia constituída ou prestada», e com a cominação de que, «se a garantia não for prestada (...), proceder-se-á de imediato à penhora».

E este invocado artigo 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a determinar a suspensão dos termos da execução fiscal, «desde que tenha sido constituída garantia», não fixa, nem faria sentido que fixasse, algum prazo de caducidade do direito de exigir garantia por banda da Administração Tributária.

Seja como for “com a intimação que, em 21-6-2006, foi feita à executada, ora recorrida, para que esta, de modo voluntário, houvesse de prestar garantia em vista da suspensão dos termos da execução fiscal, à qual, em 9-1-2006, a mesma executada, ora recorrida, havia deduzido oposição”, a Administração Tributária não vê decorrido em seu desfavor algum prazo de caducidade, por isso que tal intimação goza de inteiro fundamento legal.

E se, por modo voluntário, a ora recorrida não quiser fazer a prestação da garantia para que foi intimada, vai ter de suportar que, de modo coercivo, se proceda «de imediato à penhora», nos termos do n.º 3 do artigo 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Estamos, desta forma, a concluir, e em resposta ao thema decidendum, que assiste à Administração Tributária o direito de exigir da ora recorrida a prestação de garantia em relação à execução fiscal a que respeitam os presentes autos de reclamação de actos do órgão da execução “razão por que, não tendo laborado neste entendimento, deve ser revogada a sentença recorrida.

E, então, havemos de convir que só no caso excepcional do n.º 4 do artigo 52º da Lei Geral Tributária, de prejuízo irreparável ou insuficiência de bens da não responsabilidade do executado, pode haver dispensa de prestação de garantia em processo de execução fiscal.

Da prestação de garantia idónea depende a suspensão da execução fiscal nos termos das leis tributárias” de acordo com o n.º 2 do artigo 52º da Lei Geral Tributária.

Prestada garantia “diz o n.º 1 do artigo 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, ficará a execução suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda.

Em regra, não pode haver suspensão da execução fiscal, sem prestação de garantia «a não ser que tenham sido penhorados bens suficientes para garantia do pagamento da dívida exequenda e acrescido, nos termos do n.º 1 do artigo 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.»

4.3. Ora, confrontando a factualidade e a fundamentação de direito relativa aos arestos em causa, fica claro que, como alega a recorrida nas suas contra-alegações e como também salienta o MP, existe uma relevante diferença entre as situações factuais subjacentes aos acórdãos em confronto, bem como em relação às respectivas soluções jurídicas neles adoptadas.

Desde logo porque nos presentes autos e como resulta do acórdão recorrido, houve aqui efectiva prestação de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal, garantia que foi declarada caducada pela AT, nos termos do disposto no art. 183º-A do CPPT, ao passo que, no que respeita ao acórdão fundamento, a ali executada não chegara a prestar qualquer garantia, discutindo-se, ao invés, precisamente, quer a necessidade de aquela a prestar quer o direito de a AT exigir tal prestação, pois que na decisão ali recorrida se sustentara que o prazo de um ano sem que a reclamação graciosa tivesse decisão constitui fundamento para a inexigibilidade da prestação de garantia que ainda não foi prestada.

Ou seja, o que num e noutro caso se pediu ao Tribunal que apreciasse foram situações fácticas diferentes: (i) daí que no acórdão fundamento se tenha concluído que só no caso excepcional do n.º 4 do art. 52º da LGT (prejuízo irreparável ou insuficiência de bens da não responsabilidade do executado) pode haver dispensa de prestação de garantia em processo de execução fiscal e que, dependendo a suspensão da execução fiscal da prestação de garantia idónea, então, prestada esta ficará a execução suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda (nº 1 do art. 169º do CPPT), pelo que «Em regra, não pode haver suspensão da execução fiscal, sem prestação de garantia – a não ser que tenham sido penhorados bens suficientes para garantia do pagamento da dívida exequenda e acrescido», nos termos do n.º 1 do art. 169º do CPPT (ii) enquanto que no acórdão recorrido se concluiu que «a execução fiscal mantém a sua suspensão na sequência da apresentação da garantia bancária no âmbito da reclamação graciosa, independentemente da caducidade daquela garantia, suspensão que se mantém até trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida na impugnação judicial, não sendo, pois, devida qualquer outra garantia para obter o referido efeito suspensivo».

Portanto, neste caso subjacente ao acórdão recorrido tinha havido, por parte da AT, o reconhecimento da caducidade da garantia (nos termos do art. 183º-A do CPPT) a qual tinha sido anteriormente prestada formal e materialmente e que relevou no período legalmente previsto antes de ter caducado, ao passo que, no acórdão fundamento a questão respeitava à necessidade de ser prestada uma garantia que, à data da sua entrega, já estaria caducada, por ter já decorrido o prazo de caducidade referido no dito art. 183º-A do CPPT.

Aliás, na vertente de aplicação do direito aos factos, o que se constata é que o acórdão recorrido não está em contradição com o acórdão fundamento, uma vez que, quanto ao tema relevante (a caducidade da garantia e os seus efeitos quanto à suspensão do processo após a verificação da caducidade) o acórdão fundamento também conclui que, prestada garantia, a execução ficará suspensa, de acordo com o n.º 1 do art. 169º do CPPT, até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda.

Acrescendo, de todo o modo, que apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados, a oposição entre soluções expressas, 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.

4.4. Em suma, os arestos em confronto decidiram as questões neles apreciadas de forma distinta, não por força de divergência de entendimentos jurídicos, mas, antes, por força de diferentes quadros factuais que julgaram provados. Sendo que, quanto à precisa questão da caducidade da garantia e dos seus efeitos quanto à suspensão do processo após a verificação da caducidade, o acórdão fundamento conclui (como o acórdão recorrido) que, prestada garantia, a execução ficará suspensa, de acordo com o n.º 1 do art. 169º do CPPT, até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda.

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

E, assim sendo, por falta dos pressupostos do recurso de oposição de julgados, este deve ser considerado findo, atento o disposto no n.º 5 do art. 284º do CPPT, ficando prejudicada, por desnecessária, a apreciação da também alegada não desconformidade do acórdão recorrido com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão*.

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

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

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2012.

Assunto:

Oposição de julgados. Requisitos.

Sumário:

I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de oposição a execução fiscal instaurado em 10/02/2009 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 detecta qualquer oposição entre dois acórdãos que acolhem exactamente a mesma orientação doutrinária e jurisprudencial, no sentido de que a inveracidade dos pressupostos de facto do acto de liquidação donde emana a dívida exequenda não importa a falsidade do título executivo a que se refere, nos respectivos espaços temporais, o art. 204º, n.º 1, al, i), do CPPT (acórdão recorrido) e o art. 286º, n.º 1, do CPT (acórdão fundamento), até porque, como se salienta em ambos os acórdãos, não é legalmente possível apreciar a legalidade da liquidação em sede de oposição à execução fiscal.

Processo n.º 756/12-50.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, interpôs para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo recurso do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 07/12/2011, no processo n.º 05037/11, invocando oposição com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 17/04/1996, no processo n.º 019923.

O Excelentíssimo Desembargador Relator no Tribunal Central Administrativo Sul, considerando a possibilidade de existir a invocada oposição entre os acórdãos em confronto, julgou verificados os requisitos de admissibilidade do recurso.

A Recorrente apresentou alegações sucessivas sobre o mérito do recurso, que rematou com as seguintes conclusões:

1. Em 2 de Setembro de 2004 os usufrutuários do identificado imóvel - U 624 da freguesia de - renunciaram, por escritura pública, ao usufruto a favor da ora recorrente, sendo que até aquela data sempre pagaram os impostos referentes ao imóvel.

2. Sucede que os documentos que estiveram na base da avaliação do imóvel supra mencionado são documentos falsos, razão pela qual a Recorrente não efectuou o pagamento do imposto devido e consequentemente deduziu a presente oposição.

3. “A falsidade do título executivo” - que serve de fundamento à oposição e que não é de confundir quer com a “falta de requisitos essenciais do título executivo”, quer com a inveracidade dos pressupostos de facto da liquidação - consiste na discordância entre os seus termos formais e a realidade que o mesmo se destina a provar”.

4. Segundo José Lebre de Freitas, in *A Falsidade no Direito Probatório*, 1984, especialmente, pp. 21 a 52, e 212 e ss., a falsidade tanto pode ser a falsidade material, gráfica ou documentária (diz respeito ao documento em si), como a falsidade ideológica, intelectual ou intrínseca (diz respeito ao conteúdo do documento), ambas imputáveis ao funcionário documentador.

5. A avaliação do imóvel é realizada por um perito licenciado em engenharia, o qual é designado pelo director geral dos impostos - artigo 56º CIMI - os qual deve ser orientado e fiscalizado pelos chefes de finanças - artigo 67º CIMI

6. Os documentos, que estiveram na base da avaliação do imóvel, são documentos falsos vide artigos 255º, 256º, 257º e 258º, todos do C. Penal - porquanto plasmavam que o imóvel tem 40 anos, o que é falso e facilmente comprovado, quer pela matriz, quer pela certidão da CRP, além de ser notório, a ter havido, o que se questiona, uma avaliação, in loco, pois qualquer pessoa constataria que o imóvel possui cerca de 90 anos.

7. A falsidade do título executivo traduz-se na falta de correspondência da atestação nele firmada em relação ao acto que esse título se destina a certificar.

8. A avaliação do imóvel tem por base as plantas de arquitectura das construções correspondentes às telas finais aprovadas pela câmara municipal, e deve reportar-se à data do pedido de inscrição do prédio na matriz - artigo 37º CIMI

9. No caso sub júdice o perito, aquando da avaliação, não se reportou à data do pedido de inscrição do prédio na matriz, nem ao ano da construção do imóvel, mas sim à data da licença de remodelação do imóvel (1964).

10. Neste seguimento tem a doutrina vindo a entender que a falsidade do título susceptível de suportar a oposição consiste, antes, na desconformidade do seu conteúdo face à realidade certificada, não sendo falso o título que reflecte correctamente o suporte de onde foi extraído, ainda que o conteúdo desse suporte seja, porventura, inverídico, conforme se poderá verificar pelos acórdãos proferidos pelo STA. 2ª Secção, 17/4/96, Acs. Douts., n.º 419, pág.1287; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 16/2/2000, Acs. Douts., n.ºs. 464/465, pág.1084; A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, *Código de Processo Tributário anotado e comentado*, 3ª. Edição, 1997, pág.596.

11. O acórdão fundamento é o Acórdão proferido pelo STA, no processo n.º 019923, de 17/04/1996, 2ª Secção, em que o Relator foi o Dr. Santos Serra, o qual está em manifesta e clara oposição com o Acórdão colocado em crise pelo presente recurso.

12. Assim deve ser fixada Jurisprudência no sentido:

A “falsidade do título executivo” - que serve de fundamento à oposição e que não é de confundir quer com a “falta de requisitos essenciais do título executivo” quer com a inveracidade dos pressupostos de facto da liquidação - consiste na discordância entre os seus termos formais e a realidade que o mesmo se destina a provar.

PELO QUE REVOGANDO O DOUTO ACÓRDÃO RECORRIDO V.EXAS FARÃO JUSTIÇA.

1.2. A Fazenda Pública, ora Recorrida, apresentou alegações, que terminou com o seguinte quadro conclusivo:

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 o fundamento de oposição à execução fiscal fundado na falsidade do título dado à execução abrange, tão só, a falsidade material do próprio título ou a sua eventual desconformidade com a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime, que não a eventual falsidade intelectual ou ideológica porventura traduzida na alegada desconformidade entre a realidade e o seu autor.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que não existe oposição de julgados e, em consequência, julgar-se findo o recurso ou, pelo menos e, ainda que assim não se entenda, deve o presente recurso ser julgado improcedente, confirmando-se a decisão constante do Acórdão recorrido.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de se devia julgar findo o recurso, por falta de verificação dos requisitos legais de admissibilidade, não só porque o acórdão fundamento se encontra em sintonia com o acórdão recorrido, como, também, porque este acolheu a jurisprudência pacífica, uniforme e consolidada do STA sobre a matéria. Para o caso de assim não se entender, defendeu que devia ser mantido o acórdão recorrido e negado provimento ao recurso.

1.4. Notificadas que foram as partes do parecer do Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, veio a Recorrente, a fls. 229 e segs., pedir que se procedesse à anulação dos actos de liquidações de IMI donde emergem as dívidas exequendas, invocando, para o efeito, que as notificações desses actos de liquidação não contém a fundamentação do acto que fixou o valor patrimonial tributário dos prédios.

1.5. Colhidos os vistos dos Exm.ºs. Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em Pleno da Secção.

2. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCA Sul em 07/12/2011, no processo n.º 05037/11 (**acórdão recorrido**), com o acórdão proferido pelo STA em 17/04/1996, no processo n.º 019923 (**acórdão fundamento**).

Apesar de o Excelentíssimo Desembargador Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que afirma ser possível que se verifique a invocada de oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica realmente, 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 oposição a execução fiscal instaurada em 10/02/2009, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 (¹), pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no artigo 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, artigo 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e artigo 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

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

- que não ocorra o caso de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

E como 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 ⁽²⁾.

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

O **acórdão recorrido**, proferido no âmbito de um processo de oposição a execução fiscal instaurada para cobrança de dívidas de IMI referentes prédio urbano, efectuadas na sequência da fixação de novo valor patrimonial por força de avaliação desse imóvel, reapreciou, entre outras, a questão que a executada colocou quanto aos documentos que estiveram na base dessa avaliação e que reputa de falsos, por não reproduzirem a correcta idade do imóvel e por a avaliação se ter reportado à data da licença de remodelação do prédio e não à data da inscrição na matriz predial ou ao ano de construção.

Segundo o entendimento vertido no acórdão recorrido, «A “falsidade do título” subsumível à alínea c) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT e hoje do art.º 204.º n.º 1 alínea c) do CPPT, fundamento de oposição à execução fiscal, não abrange a eventual desconformidade entre a realidade e os pressupostos de facto em que haja assente a liquidação. Ao conceito de falsidade daquele normativo é subsumível tão só a falsidade material do próprio título ou a sua eventual desconformidade com a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime, que não a eventual falsidade intelectual ou ideológica porventura traduzida na alegada desconformidade entre a realidade e o teor do título executivo, não podendo em sede de oposição à execução fiscal e a pretexto da discussão da falsidade do título, discutir-se a bondade e acerto da respectiva liquidação exequenda (...)», razão por que se decidiu que o vício invocado «nunca pode configurar a citada falsidade do título, como acima se fundamentou, mas sim uma eventual errada liquidação adicional (no caso), pelo que a oposição não pode deixar de improceder e de se confirmar a sentença recorrida(...)».

Já no **acórdão fundamento**, proferido também no âmbito de processo de oposição a execução fiscal, estava em causa um despacho judicial que rejeitara liminarmente a petição de oposição com o argumento de que a invocada falsidade do título executivo, consubstanciada no facto de a certidão de dívida conter a falsa afirmação de que a executada fora notificada da decisão de aplicação de coima, não se enquadrava nos fundamentos legais conformadores desta forma processual.

Entendeu-se neste acórdão que «(...) conforme doutrina e jurisprudência correntes, a falsidade do título executivo, como fundamento de oposição à execução, deverá respeitar os limites do conceito traçados pelo artº 372º, n.º 2, do Código Civil (...)»

De modo que a “falsidade do título executivo” consistirá na discordância entre os seus termos formais e a realidade que o mesmo se destina a provar. (...)

E claro que, salvaguardando a excepção consignada na alínea g) do n.º 1 do citado artº 286º, os fundamentos de oposição são admitidos sempre com estas limitações: não envolver apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representar interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título [alínea h) daquele preceito], na medida em que o processo de execução fiscal não abrange o conhecimento da legalidade da liquidação das dívidas por ele cobradas (art. 236º do CPT)

E daí que, em sede de oposição, esteja vedado discutir a veracidade dos factos que substanciam a situação tributária de que proveio a dívida exequenda, pois, com isso, estaria a ser apreciada a legalidade da respectiva liquidação, o que, por via de regra, e como se viu, não é legalmente admissível.

Mas, como decorre do exposto, a inveracidade dos pressupostos de facto da liquidação não é o mesmo que a falsidade do título executivo, acontecendo até que, por força da lei, e conforme ficou salientado, só aquela está arredada do elenco dos fundamentos de oposição».

Constata-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento apreciaram a mesma questão jurídica da *falsidade do título executivo* enquanto fundamento de oposição à execução fiscal, actualmente previsto na alínea i), do n.º 1, do art. 204º do CPPT, com os mesmos contornos que assumia, ao tempo do acórdão fundamento, a alínea c), do n.º 1 do art. 286º do CPT.

Todavia, não se detecta qualquer oposição entre os dois acórdãos que, como se viu, acolheram exactamente a mesma orientação doutrinária e jurisprudencial, no sentido de que a inveracidade dos pressupostos de facto da liquidação não importa a falsidade do título executivo a que se refere, nos respectivos espaços temporais, o artigo 204º, n.º 1, alínea i), do CPPT e o artigo 286º, n.º 1, alínea c), do CPT, até porque, como se salienta em ambos os acórdãos, não é legalmente possível apreciar a legalidade da liquidação em sede de oposição à execução fiscal.

Neste contexto, inexistindo oposição entre os dois arestos, o presente recurso fundado em oposição de acórdãos não pode prosseguir, pelo que deve ser considerado findo, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 284º do CPPT.

Uma nota final para dizer que não podendo o recurso por oposição de acórdãos ser utilizado para a imputação de erros de julgamento ao acórdão recorrido sem a verificação dos requisitos legais que acima deixámos enunciados – dado que tem por função primacial assegurar a igualdade de tratamento dos interessados e não assegurar a eliminação de nulidades ou de erros de julgamento em que tenha caído o acórdão recorrido – nunca poderia ser conhecida neste recurso, ainda que ele houvesse de prosseguir, a questão jurídica trazida à colação no requerimento que a Recorrente apresentou em resposta ao parecer do Ministério Público e que representa uma questão nova, que não foi enfrentada ou conhecida no acórdão recorrido, inexistindo, assim, quanto a ela, a indispensável oposição de decisões expressas sobre a mesma questão fundamental de direito que a lei exige.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Alfredo Anibal 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 Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

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

(²) Cfr., entre tantos outros, os acórdãos de 6/05/2009, no recurso n.º 0617/08, de 26/09/2007, no recurso n.º 0452/07, de 28/01/2009, no recurso n.º 0981/07 e de 22/10/2008, no recurso n.º 0224/08.

Acórdão de 20 de Fevereiro de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos legais.

Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos interposto em reclamação judicial deduzida contra acto praticado em execução fiscal instaurada em 29/03/2011 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão recorrida 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, porém, de julgar findo o recurso, por falta de verificação do 2.º requisito, se o acórdão recorrido julgou inverificado o vício de falta de audiência prévia previsto no art.º 60º da LGT, perfilhando a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA sobre a questão, no sentido de que não há lugar ao cumprimento dessa norma da LGT no caso de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, independentemente do entendimento que se subscreva relativamente à natureza jurídica desse acto.*

Processo n.º 974/12-50.

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

Recorrida: Fazenda Pública.

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

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

1. – A..., LDA., com os demais sinais dos autos, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo Tribunal Central Adminis-

trativo Norte em 31 de Maio de 2012 (processo n.º 02550/11.4BEPR), invocando oposição entre ele e o acórdão que o Supremo Tribunal Administrativo proferiu em 14 de Dezembro de 2011 (processo n.º 01072/11).

O **acórdão recorrido** confirmou a sentença que julgara improcedente, a reclamação que a ora Recorrente deduziu contra o despacho do Chefe de Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direcção de Finanças do Porto, de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia para suspender o processo de execução fiscal n.º 3182201101017160, improcedência que teve por fundamento, além do mais, a inverificação do invocado vício de violação do direito de audição prévia previsto no art. 60º, n.º 1, alínea b), da LGT

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

A. No âmbito do processo executivo, o dever de observar a formalidade prevista no artigo 60º 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 Juízes Desembargadores aplicaram incorrectamente o direito à questão de saber se, no caso, ocorreu violação do direito e formalidade prevista no artigo 60º da LGT - direito de audição prévia antes da decisão final de indeferimento do pedido;

C. O acórdão recorrido (sentença de recurso de 31.05.2012) 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 acto 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 actos que não tenham natureza jurisdicional é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos aí praticados por órgão da AT*”;

F. Entre os actos 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 52º da LGT e 169º do CPPT;

G. Em conformidade com o artigo 120º do CPA e Acórdão fundamento, a decisão sobre o pedido de isenção da prestação de garantia “*qualifica-se como verdadeiro acto administrativo em matéria tributária e não como mero acto de trâmite, uma vez que não se confina nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projecta 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 objecto da presente reclamação, assim como o revogado, qualificam-se como verdadeiros actos administrativos em matéria tributária e não como mero trâmite, uma vez que não se confinam nos estreitos limites da ordenação intraprocessual, antes projectam 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, se “*gera um verdadeiro procedimento administrativo/tributário, apreciado e decidido pela administração tributária, por vontade própria (...)*”;

L. Esse mesmo Acórdão entende que “*a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se (...) como um verdadeiro acto administrativo em matéria tributária, uma vez que o órgão da execução está ainda a exercer uma actividade materialmente tributária, que passa pela expressão de uma vontade própria (...)*”;

M. O despacho de indeferimento e o subprocedimento do pedido de isenção da prestação de garantia são um acto ou procedimento materialmente administrativo.

N. Nos termos do artigo 103º n.º 2 da LGT “*É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária (...)*”;

O. Dentro do processo executivo existem os citados subprocedimentos administrativos que geram actos 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 acto 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 acto administrativo impunha-se a prévia audição do interessado, de acordo com o estatuído nos arts. 100º do CPA e 60.º da LGT*”;

S. Nos termos do artigo 60º n.º 1, alínea b) da LGT, “*A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-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 267º n.º 5 da Constituição da Republica 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 Republica 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. 8.º o princípio da participação, nos termos do qual «os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, (...) que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva 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. Nos termos do próprio Acórdão recorrido, “*esse pedido dá origem a um procedimento tributário específico, estando a respectiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos artigos 55º segs. da Lei Geral Tributária*”;

FF. 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.

GG. 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;

HH. 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;

II. A decisão demorou mais de 30 dias por culpa exclusiva da Autoridade Tributária;

JJ. O artigo 60º da LGT é claro e não prevê situações de dispensa do dever de audição prévia;

KK. 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 incumprir;

LL. 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. 103.º do C.P.A.*”;

MM. 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*”

NN. Tal decorre da necessidade de harmonização da audiência prévia (artigo 60º da LGT) com o princípio da confidencialidade, previsto no artigo 64º do mesmo diploma legal;

OO. Apenas seria equacionável tal dispensa de audiência prévia se o incumprimento do prazo acarretasse o deferimento tácito do requerimento da ora recorrente;

PP. No entanto, tal não sucede no procedimento tributária, inexistem motivos que possam sustentar a dispensa da audiência prévia com base no artigo 103º n.º 1 do CPA.

QQ. A LGT regula a audiência prévia (de forma exaustiva), não estando, por isso, legitimada a utilização da regulamentação do CPA a título subsidiário;

RR. 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;

SS. Como o principal fundamento foram irregularidades no requerimento, com mais acuidade se mostrava justificada a realização da audiência prévia;

TT. 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;

UU. Esta instrução deveria ter sido possível realizar em sede de audiência prévia;

VV. A dita sentença proferida pelos Meritíssimos Juízes Desembargadores não aplicou correctamente o Direito, estando em oposição com anterior jurisprudência que sustenta este recurso, pelo que tal decisão deverá ser revogada e proferida outra no sentido 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 (Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte) não aplicou correctamente o Direito, relativamente à falta de audiência prévia da ora recorrente (executada no processo de execução fiscal), anulando a decisão proferida em 1.ª instância pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

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

1. Controverte-se nos autos o direito de audiência do contribuinte sobre o projeto 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, 3 do C.P.P.T. atribui ao procedimento de dispensa da garantia um carácter de urgência que justifica a aplicação subsidiária do art. 103º, 1 do C.P.A., por via da aplicação do art.2º, c) da LGT.

4. Assim sendo, o TCAN tem defendido que, no procedimento de dispensa da garantia, não há direito de audiência.

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.60º da LGT regular de forma exaustiva o direito de audiência e não ser admissível, por esse facto, a aplicação subsidiária do art. 103º do C.P.A.

7. Ora, o art.60º da LGT não prevê, efetivamente, a inexistência do direito de audiência por motivo de urgência.

8. Esta falta de previsão, na ausência de recurso à analogia, conduziria à absoluta inutilização do disposto no art. 170º, 4 do C.P.P.T, que prevê que o pedido de dispensa da garantia seja decidido em dez dias.

9. Na presente hipótese verificam-se razões idênticas às que determinaram a regulamentação do caso previsto na lei (celeridade do procedimento e a eficácia da decisão administrativa) porque o recurso à analogia é admissível nos termos do art.10º, 2 do CC.

10. Aliás, o elenco de fundamentos de dispensa do direito de audiência constante do art.60º, 2 e 3 da LGT não é taxativo ou exclusivo, antes meramente indicativo, sendo que nada existe na sua redacção que permita concluir no sentido do carácter fechado daquelas disposições legais.

11. Enfim o pedido de dispensa da garantia deve ser devidamente formulado e instruído com todos os elementos de prova ao dispor do contribuinte *ab initio*.

12. Não o tendo sido e uma vez que o ónus da alegação e prova dos pressupostos da dispensa compete ao requerente, esse pedido só pode improceder, não se justificando a concessão de qualquer direito de audiência prévio.

Termos em que deve improceder o presente recurso com as legais consequências.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que se devia julgar verificada a invocada oposição de acórdãos e improcedente o recurso, mantendo-se o acórdão recorrido, por adesão à fundamentação contida no acórdão proferido pelo STA em 23/2/2012, no processo n.º 59/12.

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

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

A) Corre termos no Serviço de Finanças do Porto 2 o processo de execução fiscal n.º 3182201101017160, instaurado contra a ora Reclamante, em 29/03/2011, por dívida de IRC e de juros compensatórios do exercício de 2008, no valor global de €56 194,52 - cfr. fls. 11 e 12 dos autos.

B) Em 09/05/2011, a ora Reclamante apresentou um requerimento junto do processo de execução fiscal mencionado na alínea antecedente, no qual alegava que iria apresentar, dentro do respectivo prazo legal, reclamação graciosa contra a liquidação de IRC de 2008, pedindo a suspensão do processo executivo, com dispensa da prestação de garantia, por não possuir, nem nunca ter possuído, bens móveis ou imóveis que pudessem ser penhorados para assegurar o crédito tributário, não tendo, por isso, procedido a qualquer dissipação de bens - cfr. fls. 13 a 16 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

C) Em 27/05/2011, a ora Reclamante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IRC em cobrança no processo executivo mencionado em A) - cfr. fls. 48 a 67 dos autos.

D) Em 27/05/2011, a Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direcção de Finanças do Porto, na informação n.º 2011-084, propôs o indeferimento do pedido de dispensa da prestação de garantia, além do mais, nos termos seguintes:

“(…)

II. Do Direito

1. Nos termos do n.º 4 do artigo 52º da LGT “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.”

2. Desta forma, cumpre ao executado provar a inexistência de bens que garantam a dívida, ou que sejam insuficientes, ou a sua prestação de garantia lhe cause um prejuízo irreparável, bem como a irresponsabilidade do executado pela situação de insuficiência/inexistência de bens.

3. Contudo e de acordo com o n.º 3 do artigo 199º do CPPT, “Se o executado considerar existirem os pressupostos da isenção da prestação de garantia, deverá invocá-los e prová-los na petição”.

4. Também o n.º 3 do artigo 170º do CPPT é peremptório quando dispõe 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.”

5. Pois, nos termos do artigo 342º do C. Civil, conjugado com o artigo 74º da LGT, “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque,”

6. No mesmo sentido, veja-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2008/12/17, “A eventual dificuldade que possa resultar para o executado de provar o facto negativo que é a sua responsabilidade 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 344º do C. C.”.

7. Da prestação de garantia idónea, depende a suspensão da execução fiscal, nos termos das leis tributárias, de acordo com o estipulado no n.º 2 do artigo 52º da LGT.

8. Desta forma e em regra, não pode existir suspensão de execução fiscal, sem prestação de garantia a não ser que tenham sido penhorados bens suficientes para garantia do pagamento da dívida exequenda e acrescido, nos termos do n.º 1 do artigo 169º do CPPT.

9. A execução suspender-se-á até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, desde que, tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195º do CPPT - com constituição legal de reserva ou penhor - ou prestada nos termos do artigo 199º do CPPT - garantia idónea oferecida pelo executado por qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

10. O efeito suspensivo do processo executivo, tem carácter excepcional e portanto, não basta para o legislador, a prestação da garantia, exige-se ainda a verificação de um meio processual despoletado pelo executado.

Nos termos do ofício circulado n.º 60077 de 20 10-07-29:

II. Dos requisitos de que depende a isenção de garantia, nos termos do n.º 1, 2 e 4 do artigo 52º da LGT e 169º do CPPT, nomeadamente, “prejuízo irreparável”, “a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis” e a “insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado”, estipula o supracitado ofício circulado que, o último dos requisitos é de verificação obrigatória ou necessária.

12. No que concerne ao requisito de verificação obrigatória, é necessário que a executada prove, não ser responsável pela “eventual situação de insuficiência ou inexistência de bens, que originou a diminuição ou o desaparecimento da garantia patrimonial da dívida.

No caso específico das pessoas colectivas, apenas se deve considerar verificado este pressuposto nos casos em que a insuficiência ou inexistência de património não possa resultar da actuação empresarial, ou seja, apenas quando a dissipação dos bens esteja na absoluta indisponibilidade da empresa ou da administração que a representa, como seja, por exemplo, o caso de catástrofe natural ou humana imprevisível.

13. Pelo exposto, não se pode considerar conferido este pressuposto de verificação imperativa, para a concessão da dispensa de garantia.

I. Conclusão:

- Da prova referida pelo executado, articulada com o necessário cumprimento dos requisitos, dos quais depende a isenção de prestação da garantia, nos termos do n.º 1, 2 e 4, do artigo 52º da LGT e 169º do CPPT, aos quais acrescem as directivas do supra citado ofício circulado, constata-se, pelo não cumprimento da parte do executado, da prova de todos os requisitos exigíveis à dispensa de prestação de garantia.

- Mormente no que concerne à verificação do requisito obrigatório da irresponsabilidade do executado pela situação de insuficiência/inexistência de bens.

- Consultado o sistema informático, verifica-se que na declaração anual apresentada relativamente ao exercício de 2009, foram declarados valores que apontam para a existência de condições que possibilitem a obtenção de uma das garantias referida no n.º 1 do artigo 199º do CPPT.

- Contudo, o contencioso apresentado, não tem efeito suspensivo, salvo se tiver sido concedida ou prestada garantia, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 169º do CPPT.

II. Parecer

Pelo exposto, sou do parecer do indeferimento do pedido de dispensa de garantia, e conseqüente prosseguimento do Processo de Execução Fiscal” - cfr. fls. 30 a 32 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

E) Na informação mencionada na alínea antecedente, foi exarado pelo Chefe da Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direcção de Finanças do Porto, em 01/06/2011, o seguinte despacho:

“Concordo, pelo que, com os fundamentos referidos, indefiro o pedido.” - despacho reclamado - cfr. fls. 30 dos autos.

F) Em 17/06/2011, foi proferido despacho pela Chefe de Finanças Adjunta do Serviço de Finanças do Porto 2 a fixar a garantia a prestar no processo executivo mencionado em A) no valor de €72 419,00 - cfr. fls. 33 dos autos.

G) Em 27/06/2011, a ora Reclamante foi notificada dos despachos mencionados nas alíneas E) e F) - cfr. fls. 34 a 36 dos autos.

H) A presente reclamação deu entrada no Serviço de Finanças do Porto 2, em 08/07/2011, tendo sido remetida por correio com registo postal efectivado em 07/07/2011 - cfr. fls. 37 e 125 dos autos.

I) Dá-se por integralmente reproduzido o teor dos documentos de fls. 19 a 25, 87 a 89, 97, 98 e 162 a 186 dos autos.

3. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pelo TCAN em 31 de Maio de 2012, no processo n.º 02550/11.4BEPR (**acórdão recorrido**), com o acórdão que o STA proferiu em 14 de Dezembro de 2011, no processo n.º 01072/11 (**acórdão fundamento**).

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

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em reclamação judicial deduzida contra acto praticado em execução fiscal instaurada em 29/03/2011, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 (¹), pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, n.º 1, alínea b), desse diploma legal, 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA, e 284.º do CPPT, depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais:

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

- que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em **sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA**.

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 pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta ⁽²⁾.

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

O presente recurso tem por base a oposição entre o acórdão proferido pelo TCAN, no processo n.º 02550/11.4BEPR (**acórdão recorrido**), e o acórdão proferido pelo STA no processo n.º 01072/11 (**acórdão fundamento**), quanto à questão da necessidade da audiência prévia contida no art.º 60º da LGT no âmbito do pedido de dispensa de prestação de garantia deduzido em processo de execução fiscal.

O **acórdão fundamento** confirmou a sentença que julgara procedente a reclamação deduzida contra o acto de indeferimento de pedido de dispensa de reforço de garantia para suspensão de execução fiscal com fundamento na violação da norma contida no art.º 60º da LGT.

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

Já o **acórdão recorrido** confirmou a sentença que julgara improcedente a reclamação que a executada deduziu contra o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia para suspender a execução fiscal, improcedência que teve por fundamento, além do mais, a violação do direito de audição contido no art.º 60º da LGT.

Nele sufragou-se a orientação já anteriormente perfilhada pelo TCAN no acórdão de 18/4/2012, no proc. n.º 414/11.0BEVIS, subscrevendo-se a orientação jurisprudencial contida no acórdão prolatado pelo STA em 23/2/2012, no proc. n.º 59/12, no sentido de que a decisão sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia deve qualificar-se como um *verdadeiro acto administrativo em matéria tributária*, inserido no âmbito de um procedimento tributário autónomo e funcionalmente diferente da acção processual dirigida à cobrança coerciva, submetido, por isso, aos princípios e normas que disciplinam a actividade tributária. Mas, face à urgência objectiva, revelada pela norma ínsita no art.º 170.º do CPPT, de prolação dessa decisão, deve apelar-se ao regime contido no CPA, cujo artigo 103.º, n.º 1, estabelece que não há lugar a audiência dos interessados «quando a decisão seja urgente», por força da aplicação subsidiária desta norma em conformidade com o disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT. E ainda que não se aceite a aplicabilidade da referida norma do CPA, o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando todas as razões que, em seu entender, a justificam, e ao qual é obrigado a juntar logo todos os elementos de prova, desempenha já a função de audiência prévia, não havendo que chamá-lo novamente a participar na formação da decisão dada a regra geral contida no n.º 3 do artigo 60.º da LGT quando aplicada a todos os procedimentos tributários que culminem com um acto final lesivo, seja ele ou não um acto de liquidação.

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

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

Ora, a questão jurídica que é colocada no presente recurso foi já apreciada em julgamento ampliado efectuado ao abrigo do artigo 148º do CPTA, conforme consta do acórdão n.º 5/2012, publicado no Diário da República, 1ª Série, n.º 244, de 22/10/2012 (a que corresponde, na Secção Tributária, o

processo n.º 708/12), nele se tendo decidido que «*independentemente do entendimento que se subcreva relativamente à natureza jurídica do acto aqui em causa (indeferimento do pedido de isenção de garantia) - acto materialmente administrativo praticado no processo de execução fiscal ou acto predominantemente processual, é de concluir que não há, neste caso, lugar a exercício do direito de audiência (artigo 60.º da LGT) [...]».*

E como se colhe das declarações de voto apostas no referido Acórdão e se confirma pela leitura dos recentes Acórdãos deste Supremo Tribunal ⁽³⁾, a actual divergência entre os Conselheiros em exercício na Secção respeita somente ao discurso argumentativo fundamentador da inaplicabilidade da norma contida no art.º 60º da LGT, pois que a orientação por todos assumida é unânime no sentido dessa inaplicabilidade.

Neste contexto, tendo o acórdão recorrido acolhido a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA, no sentido de que não se verifica, relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia, a obrigatoriedade legal de cumprimento do disposto no artigo 60º da LGT, o recurso “*sub specie*” carece de um requisito legal de admissibilidade, não podendo, por isso, passar-se ao seu conhecimento.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 2013. — *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

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

⁽²⁾ Cfr., entre tantos outros, os acórdãos de 6/05/2009, no recurso n.º 0617/08, de 26/09/2007, no recurso n.º 0452/07, de 28/01/2009, no recurso n.º 0981/07 e de 22/10/2008, no recurso n.º 0224/08.

⁽³⁾ Cfr., os acórdãos de 23 de Fevereiro de 2012 (proc. n.º 59/12), de 12 de Abril de 2012 (proc. n.º 247/12), de 9 de Maio de 2012 (proc. n.º 446/12), 23 de Maio de 2012 (proc. n.º 489/12), de 7 de Março, 11 de Julho e de 8 de Agosto de 2012 (proc. n.º 185/12, 665/12 e 803/12, respectivamente) e de 12 de Setembro de 2012 (proc. n.º 864/12).

Acórdão de 13 de Março de 2013.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Requisitos.

Sumário:

- I — A oposição de acórdãos pressupõe decisões diversas perante factos de natureza semelhante e em que exista pronúncia expressa sobre a mesma questão.*
- II — Deste modo, se em ambos os acórdãos em confronto se entendeu que, em caso de notificação com hora certa, a data da notificação a considerar era a da data da afixação da nota prevista no artº 240º, n.º 3 do CPC, mas, no acórdão recorrido, se entendeu que no caso concreto a data da notificação era a data em que o notificando tomou conhecimento do conteúdo da nota de notificação, por não ter podido ter acesso a ela anteriormente por motivo que não lhe foi imputável, não ocorre a oposição de acórdãos.*

Processo n.º 491/11-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

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

I. A Fazenda Pública a veio recorrer do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário em 28 de março de 2012 (v. fls. 234 e segs.) com fundamento em oposição com o acórdão de 07.11.2007 proferido por esta mesma Secção no Processo n.º 0648/07.

II. Em alegações proferidas ao abrigo do n.º 3 do artº 284º do CPPT, a recorrente veio concluir:

1ª) Entre os doutos acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, existe oposição suscetível de servir de fundamento ao recurso vertente.

2ª) Encontra-se, pois, preenchido o condicionalismo previsto no artº 284º, n.º 3 do CPPT.

Termos em que e, com o douto suprimento de V.as Ex. cias deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e, em consequência, seguirem-se os demais trâmites até final.

III. Em alegações proferidas ao abrigo do n.º 3 do mesmo artº 284º do CPPT, veio o recorrido concluir:

A) Não existe qualquer contradição entre o acórdão fundamento e o acórdão recorrido, dado que ambos decidiram em igual sentido a mesma questão de direito, ou seja que a citação se tem por efetuada na data da afixação da nota a que se refere o artº 240º, n.º 3 do CPC, e não na do envio ou da receção da carta exigida pelo artº 241º do CPC.

B) O artº 240º, n.º 3 do CPC apenas determina que a citação se considera efetuada na data da afixação da nota de citação.

C) Muito embora se considere que a citação foi efetuada na data da afixação da nota (se forem cumpridas todas as formalidades prescritas nos artºs 240º e 241º do CPC), existirá falta de citação se o citando alegar e provar que, por facto que não lhe seja imputável, não teve qualquer conhecimento do ato em causa.

Nestes termos e nos melhores de direito deve o presente recurso ser julgado improcedente com o fundamento de que não existe qualquer oposição de julgados com as legais consequências.

IV. Por despacho de fls. 315 do Relator, foi julgada verificada a oposição de acórdãos.

V. Em alegações proferidas ao abrigo do artº 284º, n.º 5 do CPPT, a recorrente veio concluir:

A) Entre os dois Acórdãos em questão, o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento do STA, proferido em 07/11/2007, no Proc. n.º 0648/07, tendo por base situações táticas idênticas e relativamente à mesma questão fundamental de direito foram tomadas decisões opostas.

B) No que se refere à identidade de situações de facto, verifica-se que, em ambos os arestos, o fundamento e o recorrido o Sujeito Passivo foi notificado de uma liquidação de IRS através da citação com marcação de hora certa.

C) Quer no Acórdão recorrido, quer no Acórdão fundamento, esteve em causa a apreciação de uma eventual caducidade do direito à liquidação decorrente da notificação ter sido validamente efetuada, ou não, dentro do respetivo prazo de caducidade.

D) Relativamente à identidade da questão de direito, a questão jurídica que foi concretamente apreciada em ambos os arestos foi a de saber se a notificação com hora certa, realizada cumprindo todos os formalismos nos termos do art. 240º n.º 3 do CPC e dentro do prazo de caducidade, apenas se considera perfeita com o efetivo envio da carta registada que é enviada nos termos do n.º 241º do CPC.

E) Os Acórdãos em causa decidiram diferentemente tal questão de direito, e enquanto que o Acórdão fundamento, decide no sentido em que: *«A notificação com hora certa, que se tem por efetuada na data da afixação da nota a que se refere o artigo 240. n.º 3 do CPC, e não na do envio ou da receção da carta exigida pelo artigo seguinte, obsta à caducidade do direito à liquidação, se feita no respetivo prazo.»*

F) Já o Acórdão recorrido entendeu que, apesar de considerar que o Sujeito passivo foi notificado no dia da afixação da certidão, e de terem sido cumpridas todas as formalidades, nomeadamente as necessárias para que a citação/notificação fique perfeita, dizia-se, o Acórdão recorrido decidiu que *«o recorrente não chegou a tomar conhecimento do ato até ao termo do dia 31/12/2004, por motivo que não lhe foi imputável e que, por isso, a liquidação não foi validamente notificada no prazo da respetiva caducidade.»*

G) Ora acrescente-se que de acordo com os factos provados, é pacífico que o Sujeito Passivo recebeu a carta registada, dando conta do ocorrido, no prazo de dois dias úteis, tendo sido cumpridos todos os formalismos, nos termos do artigo 241º do CPC.

H). Ora, os dois Acórdãos decidiram em sentidos opostos, pugnando a RFP que Acórdão fundamento fez uma correta interpretação e aplicação dos artigos 240º, n.º 3 e 241º do CPC, devendo ser essa a acolhida para uniformização de jurisprudência.

I). Assim, deve ser entendido que, uma vez notificado o Sujeito Passivo no dia da afixação da certidão de notificação de hora certa, é essa a data em que se considera efetuada a notificação da liquidação (dia 30/12/2004), não se verificando assim a caducidade da liquidação.

J). E, acrescente-se que no que respeita ao direito à notificação garantido pelo n.º 3 do artigo 268º da CRP, este encontra-se assegurado, uma vez que o Sujeito Passivo no caso dos autos teve conhecimento do ato, em tempo útil, tendo sido assegurados todos os formalismos legais, como consta dos factos provados, e tendo sido assegurados todos os meios de defesa constantes da lei.

K). Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida no sentido sustentado no presente recurso, e de acordo com o sentido decisório do Acórdão fundamento.

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

VI. Em alegações proferidas ao abrigo do artº 284º, n.º 5 do CPPT, o recorrido veio concluir:

A) O artigo 240º, n.º 3 do CPC determina que a citação se presume efetuada na data de afixação da nota de citação, quando não haja sido possível encontrar o citando;

B) Ambos os acórdãos entenderam que a citação se tem por efectuada na data da afixação da nota a que se refere o artigo 240º, n.º 3 do CPC, e não na do envio ou da receção da carta exigida pelo artigo 241º do CPC;

C) Muito embora a citação se presuma efetuada na data de afixação da nota, existirá falta de citação se o citando alegar e provar que, por facto que não lhe seja imputável, não teve qualquer conhecimento do ato em causa na referida data;

D) Tendo o Recorrente alegado e provado que, por facto que não lhe era imputável, apenas teve conhecimento do ato em causa no dia 05.01.2005 e não na data da afixação da nota de citação, considera-se ilidida a presunção;

E) Tendo sido ilidida a presunção, o Recorrente considera-se citado em 05.01.2005;

F) A citação do Recorrente ocorreu após a caducidade do direito de liquidação de IRS referente a 2000 que se verificou em 01.01.2005;

G) O Recorrente nada deve a título de IRS referente ao ano de 2000.

Nestes termos e nos melhores de direito deve ser negado provimento ao presente recurso e, em consequência, ser confirmado o acórdão recorrido com as legais consequências.

VII. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 323/324 no qual defende a procedência do recurso com a prolacção de acórdão que julgue a oposição improcedente.

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

A) No acórdão recorrido:

A) Na sequência de acção de inspecção interna foi emitida liquidação oficiosa de IRS, referente ao ano de 2000, em nome do Oponente, no valor a pagar de € 60.725,35 – cfr. informação de fls. 43 e fls. 62;

B) Em 15/12/2004, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra 1, emitiu mandado para que se proceda à notificação pessoal do Oponente, da liquidação de IRS, referente ao ano de 2000 – cfr. fls. 37 e 38;

C) Em 16/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE NOTIFICAÇÃO/CITAÇÃO COM HORA CERTA com o seguinte teor: “*Certifico que tendo vindo hoje pelas 12.20 horas ao ... – ..., n.º ... em S. João das Lampas, a fim de notificar A... Não pude levar a efeito a diligência em virtude de não ter encontrado o notificando/citando, nem qualquer parente ou vizinho.*

Como me certifiquei, através da morada constante do NIF e/ou, junto da vizinhança que o notificando/citando, reside efetivamente na morada supra, onde se desloca a horas incertas ou apenas à noite, afixei na porta da sua residência, de acordo com o artº. 240º do Código de Processo Civil, Nota com a indicação de que no dia 17, próximo às 15,00 horas, ali voltarei para o notificar.

Por ser verdade, passei a presente certidão, que vai assinada pela testemunha presente B... e por mim C...,” – cfr. fls. 64;

D) Em 17/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE VERIFICAÇÃO NOTIFICAÇÃO/CITAÇÃO com o seguinte teor: “*Certifico que voltei hoje, pelas 15,00 horas, ao ... – ..., n.º ... em S. João das Lampas, a fim de notificar A... notificado no processo indicado no mandado que antecede, a quem no dia 16/12/2004 deixei hora certa por nota afixada à porta da sua residência, e como ninguém atendeu depois de ter batido várias vezes à porta nem nenhum dos vizinhos se prestou a aceitar a transmitir a notificação ao destinatário, afixei à porta da residência do notificando uma nota do objeto da notificação datada de hoje e assinada por mim e pela testemunha B... funcionário deste Serviço de Finanças, que me acompanhou nas diligências, que comigo vai assinar” – cfr. fls. 65;*

E) Pelo ofício n.º 20828 de 20/12/2004, foi enviada carta registada com aviso de receção em nome de A..., para a morada de: ... – ..., n.º ... em S. João das Lampas, assinada pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra – 1, Por Delegação, o Adjunto, com o seguinte teor: “**ASSUNTO: NOTIFICAÇÃO PESSOAL EFETUADA NOS TERMOS DO art. 240º DO C.P.CIVIL**

Serve a presente para o informar que no dia 17/12/2004, foi efetuada a sua NOTIFICAÇÃO PESSOAL, para os termos do processo supra, por meio de Nota acompanhada do mandado de Notificação e Nota demonstrativa da liquidação de IRS do ano de 2000, colocados na caixa do correio da sua residência/domicílio fiscal, por ser o local mais adequado, em virtude de o não ter encontrado na hora marcada no passado dia 16 do corrente, e nela e nos vizinhos não haver quem se prontificasse recebê-la, do teor do mandado de Notificação e Nota demonstrativa da Liquidação do IRS do ano de 2000, cujas cópias se juntam e cujos duplicados se encontram ainda ao seu dispor neste Serviço de Finanças” – cfr. fls. 67 e 68;

F) Em 29/12/2004, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra 1, emitiu mandado para que se proceda à notificação pessoal do Oponente, da liquidação de IRS, da importância de 61.313,89 €, referente ao ano de 2000 – cfr. fls. 69 a 71;

G) Em 29/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE NOTIFICAÇÃO/CITAÇÃO COM HORA CERTA com o seguinte teor: “*Certifico que tendo vindo hoje pelas 16,45 horas ao ... – ..., n.º ... em S. João das Lampas, a fim de notificar A... não pude levar a efeito a diligência em virtude de não ter encontrado o notificando/citando, nem qualquer parente ou vizinho.*

Como me certifiquei, através da morada constante do NIF e/ou, junto da vizinhança que o notificando/citando, reside efetivamente na morada supra, onde se desloca a horas incertas ou apenas à noite, afixei na porta da sua residência, de acordo com o art. 240º do Código de Processo Civil, Nota com a indicação de que no dia 30, próximo às 12,00 horas, ali voltarei par o notificar.

Por ser verdade, passei a presente certidão, que vai assinada pela testemunha presente B... e por mim C...” – cfr. fls. 73;

H) Em 30/12/2004, foi emitida CERTIDÃO DE VERIFICAÇÃO NOTIFICAÇÃO com o seguinte teor: “*Certifico que voltei hoje, pelas 12,00 horas, ao ... – ..., n.º ... em S. João das Lampas, residência de A... notificando no processo indicado no mandado que antecede, a quem no dia 29/12/2004 deixei hora certa por nota afixada à porta da sua residência, e como ninguém atendeu depois de ter batido várias vezes à porta nem nenhum dos vizinhos se prestou a aceitar a transmitir a notificação ao destinatário, afixei à porta da residência do notificando uma nota do objecto da notificação datada de hoje e assinada por mim e pela testemunha B... que me acompanhou nas diligências, que comigo vai assinar a presente certidão” – cfr. fls. 74;*

I) Pelo ofício n.º 00007 de 03/01/2005, foi enviada carta registada com aviso de receção em nome de A..., para a morada de: ... – ..., n.º ... em S. João das Lampas, assinada pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Sintra – 1, Por Delegação, o Adjunto, com o seguinte teor: “*ASSUNTO: NOTIFICAÇÃO PESSOAL EFETUADA NOS TERMOS DO art. 240º DO C.P.CIVIL*

Serve a presente para o informar que no dia 30/12/2004, foi efetuada a sua NOTIFICAÇÃO PESSOAL, para os termos do processo supra, por meio de Nota e Documentos anexos (Mandado de Notificação, Nota de Liquidação/Cobrança/Demonstração de Compensação) – relativos à Liquidação de IRS do ano 2000, colocados na caixa do correio da sua residência, por ser o local mais adequado, em virtude de o não ter encontrado na hora marcada no passado dia 29 de Dezembro de 2004, e nela e nos vizinhos não haver quem se prontificasse recebê-la, do teor do mandado de Notificação e Documentos juntos, cujas cópias se juntam, os quais se encontram ainda ao dispor neste Serviço de Finanças.” - cfr. fls. 75 e 76;

J) O Oponente assinou em 05/01/2005, o aviso de receção da notificação, referida em I a informar “*que havia sido notificado nos termos do art. 240º do CPC da fixação/alteração da liquidação do IRS de 2000” – cfr. fls. 76;*

K) Em 12/07/2005, o Oponente foi citado da instauração do processo de execução fiscal para cobrança de dívida de IRS, referente ao ano de 2000, no montante de € 61.313,89 – cfr. fls. 77 a 79;

L) Em 05/08/2005, foram apresentados os presentes autos de oposição – cfr. carimbo, a fls. 2;

M) O Oponente esteve ausente de Portugal entre o dia 16/12/2004 e o dia 01/01/2005 – cfr. passaporte de fls. 8 a 26, especialmente a fls. 17;

N) O Oponente partiu no dia 31/12/2004 de Buenos Aires – cfr. passaporte de fls. 8 a 26, especialmente a fls. 17;

O) O Oponente quando regressou de viagem, em 01/01/2005, encontrou na sua caixa de correio:

1- aviso datado de 17/12/2004 deixado pelo carteiro de que havia duas cartas registadas com aviso de receção para serem levantadas nos correios, com os registos n.º RY.2524.1436.5 PT e n.º RY.2525.8606.5 PT – cfr. fls. 27;

2- aviso datado de 21/12/2004 deixado pelo carteiro de que havia uma carta registada com aviso de receção para ser levantada nos correios, com o registo n.º RS.6510.6162.3 PT – cfr. fls. fls. 28;

3- aviso datado de 21/12/2004 deixado pelo carteiro de que havia uma carta registada com aviso de receção para ser levantada nos correios, com o registo n.º RS.6510.6116.9 PT – cfr. fls. 29;

4- nota – aviso objeto de notificação/citação (nos termos do art. 240º, n.º 1 do Código de Processo Civil) com data de 16/12/2004, com o seguinte teor:

“Declara-se que são designadas as 15.00 horas do dia 17 do mês de Dezembro /2004, para o Senhor A... aqui residente, comparecer à porta da sua residência a fim de ser verificada a NOTIFICAÇÃO/CITAÇÃO, para os termos do processo supra” – cfr. fls. 30;

5- nota de notificação por hora certa do teor do mandato de notificação relativo a liquidação de IRS de 2000, datada de 17/12/2004 – cfr. fls. 31;

6- nota – aviso objeto de notificação (nos termos do art. 240º, n.º 1 do Código de Processo Civil) com data de 29/12/2004, com o seguinte teor:

“*Declara-se que são designadas as 12.00 horas do dia 30 do mês de Dezembro/2004, para o Senhor A... aqui residente, comparecer à porta da sua residência a fim de ser verificada a NOTIFICAÇÃO, para os termos do processo supra*” – cfr. fls. 32;

7- nota de notificação por hora certa (nos termos do art.º 240º, n.º 3 do Código de Processo Civil) com data de 30.12.2004 com o seguinte teor:

“*Para os devidos efeitos fica por este meio notificado, A..., qui residente do teor do mandado de notificação referente à liquidação de IRS do ano de 2000, na importância de € 61.313,89, após efetuadas as devidas compensações, conforme nota de demonstração de compensação/aviso notificação de cobrança n.º 200400001088562 e demonstração de liquidação de juros, juntos.*

Esta nota vai ser afixada na porta do notificando supra ... – ..., n.º ... em S. João das Lampas, nos termos do n.º 3 do art. 240º do Código de Processo Civil.

A nota objeto da notificação encontra-se ainda ao seu dispor no Serviço de Finanças de Sintra, sito em Av. Movimento das Forças Armadas, 14, Portela de Sintra, 2710 – 431 Sintra” – cfr. fls. 33;

8- nota de liquidação de IRS de 2000, com o registo n.º RY.2525.3665.6 PT, bem como cópia do mandado de notificação – cfr. fls. 37 e 38.

B) No acórdão fundamento:

A) O impugnante exerce a atividade de “*Atividades de Engenharia e Técnicas Afins*” (Cfr. documento a fls 43 do Processo Administrativo).

B) Na sequência de uma ação de inspeção realizada entre 07/01/2002 e 05/04/2002 à contabilidade do impugnante aos exercícios de 1997, 1998 e 1999 foi elaborado o respetivo relatório de inspeção no âmbito do qual se propõe correções à matéria coletável em sede de IRC com recurso a métodos indiretos no montante total de € 261.943,71 e correções técnicas no montante total de € 42.439,10 (Cfr. documento a fls 42 do Processo Administrativo).

C) Em 17/05/2002 foi proferido parecer pelo coordenador dos serviços de inspeção que confirmou as correções propostas no relatório de inspeção da 2.ª Direcção Finanças de Lisboa (Cfr. documento fls 5 do Processo Administrativo).

D) Em 31/05/2002 foi proferido despacho de concordância com o parecer e com o relatório de inspeção do Chefe de Divisão, no uso de poderes delegados, que fixou o lucro tributável de IRC para o exercício de 1997 com recurso a métodos indiretos no montante de € 304.382,21 (Cfr. documentos a fls 36 dos autos e fls. 5 do Processo Administrativo).

E) Em 25/07/2002 foi emitida uma certidão de notificação do Relatório da Inspeção Tributária e da fixação da matéria tributável em IRC com recurso a métodos indiciários referente aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, que foi entregue na pessoa de ..., na qualidade de responsável financeira, que notifica o impugnante da fixação do lucro tributável mencionado na alínea anterior (cfr. documentos a fls 30 a 32 dos autos).

F) Em 28/11/2002 reuniu a Comissão Distrital de Revisão e nessa data foi elaborada a respetiva ata, onde consta que tendo havido acordo entre os vogais, que irão elaborar os respetivos laudos (Cfr. documento a fls 303 dos autos).

G) Em 28/11/2002, a Comissão Distrital de Revisão decidiu alterar o montante das correções ao rendimento coletável com recurso a métodos indiretos referentes a IRC do exercício de 1997 no montante de € 329.150,99, fixando-o em € 99.120,77, com a seguinte fundamentação que se transcreve na parte com relevo para a decisão “*(...) não foi igualmente considerado na determinação do valor das faturas omissas qualquer custo quando se confirmou pela apresentação da documentação das faturas de compra representativas dos mapas de amortizações, que a máquina objeto de aluguer não constava no imobilizado da empresa..*” (Cfr. documento a fls. 303 a 312 dos autos).

H) Na sequência da fixação do lucro tributável nos termos na alínea anterior foi efetuada em 04/12/2002 a liquidação adicional de IRC n.º 8310037717 e respetivos juros compensatórios, referente ao exercício de 1997 no montante total de € 40.340,42, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou em 22/01/2003 (Cfr. documento a fls. 146 do Processo Administrativo).

I) Em 03/12/2002 foi emitido mandado de notificação pessoal ao impugnante pelo Director de finanças de Lisboa da liquidação mencionada em H) (cfr. documento a fls. 147 do Processo Administrativo).

J) Em 18/12/2002 um técnico da Administração Tributária se deslocou com uma testemunha à sede do impugnante para proceder à notificação da liquidação mencionada na alínea H) nos termos do art.º 240º do Código de Processo Civil, não o conseguindo fazer por esta se encontrar encerrada, pelo que afixou na porta indicação que voltaria no dia 20/12/2002 às 11H30 para efetuar a notificação (Cfr. documento a fls. 144 do Processo Administrativo).

K) Em 20/12/2002, o técnico da Administração Tributária se deslocou com uma testemunha à sede do impugnante e não se encontrando ninguém na sede da impugnante declarou que “*... considera-se a mesma feita nos termos do n.º 3 artº 240 do CPC...*” (Cfr. documento a fls. 145 do Processo Administrativo).

L) Em 03/01/2003 foi remetido ao impugnante o ofício n.º 49 comunicando-lhe que nos termos do art.º 241.º do CPC, foi efetuada a notificação da liquidação mencionada em H) nos termos do art.º 240.º do Código de Processo Civil (Cfr. documento a fls. 143 do Processo Administrativo).

M) Em 06/03/2003 foi entregue na Direcção Distrital de Finanças de Lisboa a nota de liquidação mencionada na alínea H) (cfr. documento a fls. 143 do Processo Administrativo).

N) A impugnação judicial foi apresentada em 22/04/2003 (Cfr. documento a fls. 2. dos autos).

IX. 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 artº 685º-C, n.º 5 do CPC.

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.

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

“A modalidade de citação pessoal mediante contacto pessoal do funcionário judicial com o citando está prevista na alínea c) do n.º 2 do art.º 233º do CPC. E o n.º 4 deste mesmo artigo equipara à citação pessoal, «nos casos expressamente previstos na lei», «a efectuada em pessoa diversa do citando, encarregada de lhe transmitir o conteúdo do acto, presumindo-se, salvo prova em contrário, que o citando dela teve oportuno conhecimento».

Por sua vez, o n.º 5 do art.º 240º do CPC também considera como citação pessoal a citação com hora certa, a qual só pode ter lugar quando se confirme a residência do citando no local, e o citando aí não seja encontrado.

E de acordo com o regime constante dos vários números deste art.º 240º, bem como do art.º 241º, ambos do CPC, deve, naquele caso (confirmada que seja a residência do citando no local e este aí não seja encontrado) ser procurada a pessoa que esteja em melhores condições de lhe transmitir a hora certa ou, caso tal seja impossível, é deixado aviso com indicação dessa hora.

Se, à data e hora indicada, de novo o citando não for encontrado, nem pessoa que possa transmitir-lhe a citação, esta faz-se mediante afixação de nota de citação. E cumpridas estas formalidades, para que a citação/notificação fique perfeita, é enviada carta registada ao citando/notificando, dando conta do ocorrido, no prazo de dois dias úteis.

No caso, não é questionada a observância destes requisitos previstos na lei para a notificação operada (sendo que a inobservância de algum desses requisitos ou a existência de alguma irregularidade a eles atinente, a ter ocorrido, sempre teria que ser arguida e alegada pela parte interessada).

E de acordo com a factualidade provada (que o recorrente não questiona) o funcionário da AT encarregue da notificação, aquando da sua primeira visita, consignou que na residência do oponente não se encontrava ninguém presente, tendo afixado na porta desta residência a indicação da hora certa. E no dia e hora marcados, mais uma vez verificou que ninguém se encontrava presente na residência

do oponente, nem era possível a colaboração de terceiros, pelo que afixou a notificação na porta da sua residência, na presença da testemunha indicada.

E por fim, foi enviado em 3/1/2005, ofício registado com aviso de recepção, comunicando ao oponente que se procedera à sua notificação nos termos descritos”.

E mais adiante: “... o ónus de alegação e prova de que não teve conhecimento do acto, que é imposto ao citando no n.º 6 do art.º 190º do CPPT, incide apenas sobre o não conhecimento do teor do acto e não sobre a sua efectivação ou não, constata-se que, no caso presente, ficou efectivamente provado que o destinatário da notificação não chegou a ter conhecimento do acto até, pelo menos, 1/1/2005.

Ponto é que, para os efeitos pretendidos pelo recorrente, tenha também ficado demonstrado que esse não conhecimento ocorreu por motivo que lhe não foi imputável. “

E concluiu-se do seguinte modo: “a norma constitucional (art.º 268º, n.º 3 da CRP) garante o direito à notificação, remetendo para a lei apenas a sua “forma”, ou seja, o procedimento pelo qual deve a notificação ser efectuada, impondo que as notificações de actos que afectem a esfera jurídica dos administrados não sejam meramente ficcionadas, mas tendencialmente efetivas...”.

Embora, como se referiu, esta doutrina se reporte às notificações por via postal e ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 39º do CPPT e no n.º 6 do art.º 49º da LGT, no caso, não deixa também de ser aplicável a referência constitucional nela salientada, sendo que da prova dos autos resulta efectivamente que o recorrente não chegou a tomar conhecimento do acto até ao termo do dia 31/12/2004, por motivo que lhe não foi imputável e que, por isso, a liquidação não foi validamente notificada no prazo da respectiva caducidade.

Neste contexto, portanto, a sentença recorrida, que concluiu que o facto de ter estado ausente do país no dia 30/12/2004 - dia da notificação - é imputável ao oponente e, por isso, não impeditivo de operar a notificação com hora certa (o que determina, conseqüentemente, que a liquidação haja sido validamente notificada até 31/12/2004, não ocorrendo a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade), enferma do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa e não pode manter-se”.

VI.2. Por sua vez, no acórdão fundamento, ficou escrito, para além do mais, o seguinte:

“Tem razão a recorrente quando defende que a notificação da liquidação adicional efectuada à recorrida não tinha, necessariamente, que ser feita através de carta registada com aviso de recepção, podendo sê-lo, também, por contacto pessoal, tal como, no caso, foi ordenado. Esta modalidade de notificação é autorizada pela última parte do artigo 38º n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), cujo n.º 6 manda aplicar-lhes «as regras sobre a citação pessoal».

Não se ocupando o CPPT do modo como, em tal caso, deve efectuar-se a citação pessoal, pois só a prevê na execução fiscal, ela deve seguir os termos preceituados no Código de Processo Civil (CPC), como, aliás, está disposto no artigo 192º n.º 1 do CPPT – veja-se, ainda, o artigo 2º alínea e) deste último diploma.

De entre as modalidades de citação pessoal previstas no CPC, interessa-nos a do artigo 233º n.º 1 alínea c) do CPC, segundo o qual a citação é feita mediante «contacto pessoal do funcionário judicial com o citando». O n.º 4 do mesmo artigo equipara à citação pessoal, «nos casos expressamente previstos na lei», «a efectuada em pessoa diversa do citando, encarregada de lhe transmitir o conteúdo do acto, presumindo-se, salvo prova em contrário, que o citando dela teve oportuno conhecimento». O mesmo valor é atribuído à citação com hora certa efectuada nos termos do artigo 240º do CPC pelo seu n.º 5.

Esta última só pode ter lugar quando se confirme a residência do citando no local (no caso, por se tratar de sociedade, a referência à residência há-de ter-se por feita à sede), e o citando aí se não se encontra. Deve, então, ser procurada a pessoa que se encontrar em melhores condições de transmitir ao citando a hora certa, e no caso de tal ser impossível é deixado aviso com indicação dessa hora. Se, de novo, o citando não for encontrado, nem pessoa que possa transmitir-lhe a citação, esta faz-se mediante afixação de nota de citação. Por fim, é-lhe enviada carta registada dando conta do ocorrido. Este o regime que se extrai dos vários números do artigo 240º e do artigo 241º, ambos do CPC.

Ora, no caso dos autos, e de acordo com a factualidade provada (alínea J) da matéria de facto, que remete para o documento de fls. 144 do processo administrativo apenso), o funcionário encarregado da notificação, aquando da sua primeira visita, consignou que o local da sede se encontrava encerrado, afixando na porta a indicação da hora certa; na hora marcada, mais uma vez verificou o funcionário que ninguém estava na sede, lavrando que a notificação se considerava «feita nos termos do n.º 3 do art.º 240 do CPC» (alínea K) da matéria de facto remetendo para o documento de fls. 145 do apenso processo administrativo). E, por fim, foi enviado, dias depois, um ofício registado, comunicando que se procedera à citação (alínea L) da matéria de facto, remetendo para o documento de fls. 143 do apenso processo administrativo).

Cumpriu-se, deste modo, o formalismo legal atinente à notificação pessoal, ainda que sem contacto directo com a notificanda, posto que, como se viu, a lei processual admite que a notificação se faça, nos preditos termos, sem esse contacto, quando ele não seja possível.

E a data da notificação é a da afixação da respectiva nota, e não a do envio ou recepção da posterior carta registada, que não é mais do que uma «diligência complementar e cautelar», como lhe chama JOSÉ ALBERTO DOS REIS, COMENTÁRIO AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, vol. II, pág. 648, citado por LEBRE DE FREITAS, CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO, vol. 1.º, pág. 416.

Consequentemente, a notificação efectuou-se e operou em 28 de Dezembro de 2002, a tempo de evitar a caducidade do direito à liquidação, respeitante ao IRC do exercício do ano de 1997.”.

VI.3. Ora, conjugando os factos com a fundamentação invocada em cada um dos arestos, desde logo se pode concluir, em nosso entender, que não ocorre a invocada oposição de acórdãos.

Com efeito, em ambos os arestos se defende que a data da notificação, no caso de notificação com hora certa, é a da afixação da nota a que se refere o n.º 3 do artº 240º do CPC.

Simplesmente, no caso do acórdão recorrido, o recorrente invocou que *não chegou a ter conhecimento do acto de notificação na data da afixação da nota por motivo que lhe não foi imputável. E o Tribunal deu-lhe razão, considerando, por isso, que o mesmo só poderia ter-se considerado notificado no momento em que, efectivamente, teve acesso ao conteúdo da notificação.*

Já no caso do acórdão fundamento, discutia-se a questão de saber se a notificação de um acto de liquidação adicional poderia ser feito por carta registada com A/R ou por contacto do funcionário. E, considerando esta válida, aceitou-se que a notificação com hora certa era admissível no caso. E considerou-se que a data da notificação era a da fixação da nota de notificação.

Portanto, em ambos os casos, a conclusão foi a mesma e não foi expressamente apreciada no acórdão fundamento a questão de saber se o notificando poderia invocar ter tomado conhecimento do conteúdo da nota de notificação em data diferente da sua afixação, por motivo que não lhe foi imputável.

Temos então que, para além de factos diversos, o acórdão fundamento não se pronunciou expressamente sobre a outra questão tratada no acórdão recorrido.

Tanto basta para que se não verifique a oposição de acórdãos, pelo que este deve ser dado por findo ao abrigo do n.º 5 do artº 184º do CPPT.

VII. Nestes termos e pelo exposto, julga-se findo o recurso (artº 284º, n.º 5 do CPPT).

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rotheres* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Joaquim Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 13 de Março de 2013.

Assunto:

Oposição de julgados. Requisitos.

Sumário:

Não se verifica oposição de julgados no caso de a diversidade das soluções jurídicas encontrada nos arestos em confronto não resultar de entendimento inconciliável quanto à mesma questão fundamental de direito, mas antes do enfrentamento de realidades fácticas distintas, que levaram à apreciação de questões jurídicas diversas à luz de normas também diferentes.

Processo n.º 724/12-50

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A.....

Relatora: Exmª. Sra. Consª. Drª. Dulce Manuel Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA interpôs para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo recurso do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 24/01/2012, no processo n.º 05171/11, a fls. 217 a 221 dos autos, invocando oposição com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 22/10/2003, no processo n.º 01099/03.

Após apresentação da alegação tendente a demonstrar a existência da invocada oposição, o Excelentíssimo Juiz Desembargador Relator do acórdão recorrido proferiu despacho, a fls. 262 dos autos, a mandar prosseguir o recurso por considerar que poderia ocorrer oposição de acórdãos.

A Recorrente apresentou, então, alegações sucessivas, que rematou com o seguinte quadro conclusivo:

1) Entre os doutos Acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido existe oposição susceptível de 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 embora a liquidação de IRC tivesse que ser feita por carta registada com aviso de recepção, num primeiro momento por previsão do CIRC e, num segundo momento, em função da remissão para o CPPT, efectuada essa notificação por carta sob registo desacompanhada de aviso de recepção a irregularidade é inconsequente, desde que se comprove que a mesma foi recebida pelo destinatário.

3) Na verdade, entendemos que o aviso de recepção é uma mera formalidade “ad probationem”, sendo sempre necessário indagar se, não obstante a falta do aviso de recepção, a carta chegou efectivamente ao destinatário.

4) Assim, colocando-se a tónica no facto de a formalidade do aviso de recepção servir, sobretudo, para acautelar a posição da Administração no procedimento, que fica com a prova que a notificação se realizou na data em que ele foi assinado, cfr. n.º 3 do art. 39º do CPPT, não deve essa falta de formalidade reverter contra ela sempre que o sujeito passivo se deva considerar como tendo sido, efectivamente, notificado.

5) Deste modo, a irregularidade decorrente da falta do aviso de recepção degrada-se em não essencial, desde que a finalidade que a lei pretende ver alcançada tenha sido atingida, mau grado a sua preterição e, assim, as formalidades procedimentais previstas na lei são essenciais, mas degradam-se em não essenciais se, apesar delas, for atingido o fim que a lei visava alcançar com a sua imposição.

6) Daí que não se possa estar mais de acordo com o raciocínio expendido no mui douto Acórdão fundamento quando conclui que, a formalidade do aviso de recepção é uma mera formalidade “ad probationem”, o que significa que não se possa, logo, cominar a notificação que incorre na falta do aviso de recepção, quando exigido por lei, com a sanção da invalidade, como o fez o Acórdão recorrido, mas antes, que se permite à AT que esta possa provar que, pese embora a falta dessa formalidade, a notificação foi efectivamente realizada.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e deve o presente recurso ser julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do Acórdão fundamento, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências.

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

1) Veio a AT alegar que existe contradição do Acórdão ora Recorrido com o Acórdão fundamento do S.T.A. de 22.10.2003, proferido no processo n.º 01099/03, pugnando que nos encontramos perante situações fácticas idênticas, o que é rotundamente falso.

2) E por sê-lo, naturalmente que não existe contradição entre Acórdãos, o que leva a que a ora Recorrida entenda que o Acórdão recorrido deverá manter-se por ser aquele que fez uma judiciosa aplicação do Direito aos factos.

3) Efectivamente, no Acórdão que se chama à colação não se verifica qualquer identidade de situações de facto, porque naquele Acórdão o contribuinte pôs em causa a forma de envio adoptada, pugnando que a carta não teria sido enviada por meio de correio registado com aviso de recepção, mas reconheceu que a recebeu.

4) No caso dos presentes autos, a ora Recorrida sempre defendeu e alegou que nunca recebeu qualquer notificação da AT, o que aliás está em consonância com a circunstância de que desde 2001 não ter qualquer actividade ou representação em Portugal.

5) Salvo melhor opinião, esta constitui a pedra de toque e a diferença factual que desautoriza em absoluto que se possa afirmar que existe uma contradição de decisões perante situações fácticas “idênticas”, logo, também a questão de direito decidida é distinta.

6) Acresce referir que é falso, e não sério, afirmar que em ambos os casos estaria em discussão e apreciação a validade da forma de notificação de liquidação adicional de IRC; é que no caso dos presentes autos, o que o Contribuinte, ora Recorrida sempre afirmou, é que nunca recebeu qualquer notificação da AT, enquanto no Acórdão do STA que se invoca, sempre foi facto aceite e reconhecido pelo próprio contribuinte.

7) Logo, num caso discute-se a existência ou não de notificação, e noutro discute-se, tendo como pano de fundo pacífico a existência da notificação, se a forma como foi realizada constituiria mera irregularidade sanável, ou não. São realidades fácticas e jurídicas absoluta e totalmente distintas.

8) No caso dos presentes autos não se discute a forma como as Notificações ocorreram, mas sim terem as liquidações sido efectivamente realizadas. Algo que nunca ocorreu, conforme sempre foi alegado e invocado.

9) A própria AT não põe em causa que as notificações das Liquidações Oficiosas/Adicionais devam ser notificadas por meio de carta registada com aviso de recepção.

10) No caso em apreço a AT não logrou demonstrar, sequer, que alguma vez tenha enviado a este contribuinte uma carta, uma carta registada ou uma carta registada com aviso de recepção.

11) Foi com base nestes factos que o Tribunal Tributário de 1ª Instância decidiu, e diga-se em abono da verdade correctamente, a Oposição à execução, decisão essa que foi confirmada pelo TCA do Sul, também de forma exemplar.

12) Vejamos então as circunstâncias de facto do caso subjacente aos presentes autos como meio de cotejar e aferir se existiria algum tipo de contradição entre Acórdãos ou não:

a. Ab initio, a ora Recorrida sempre afirmou que nunca recebeu qualquer notificação relativa a suposta dívidas de Imposto sobre o rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), referente aos exercícios de 2002 e 2003 e respectivos juros de mora vencidos;

b. A Recorrida nunca foi notificada de qualquer liquidação adicional de IRC relativa aos supra mencionados exercícios (se é que a mesma chegou a ocorrer);

c. Tanto mais que a Recorrida encerrou, entretanto, a actividade para efeitos de IVA e não exerceu qualquer actividade em Portugal desde 31 de Outubro de 2000.

d. Facto que acentua ainda mais a absoluta perplexidade da Recorrida quanto às supostas dívidas exequendas, pois que se tratam de dívidas de IRC relativas a exercício em que a Oponente não exercia qualquer actividade em território português.

e. A Recorrida não possuía neste país quaisquer instalações, colaboradores seus ou actividade de que natureza fosse.

f. Os documentos juntos pela AT não são demonstrativos de que as Notas de liquidação respeitantes aos exercícios de 2002 e 2003 alguma vez tenham sido recebidas pela ora Recorrida.

g. Aliás, e tanto assim é e é conhecido da AT, que a permanência da Recorrida em Portugal foi objecto de demonstração em sede de impugnação judicial interposta contra liquidações adicionais de IRC dos exercícios de 2000 e 2001, liquidações adicionais, essas sim, que a ora Recorrida recebeu, o que permitiu que tivesse apresentado a respectiva contestação:

i. 1 de Dezembro de 2000 - data de início da obra de fornecimento, entrega, elevação e teste de um parque eólico em Malhadas-Góis;

ii. 26 de Outubro de 2001 - data de entrega da obra ao dono da mesma, sendo que a sua aceitação foi efectuada integralmente e sem reservas.

h. Ou seja, desde o dia 26.10.2001, que a Recorrida deixou ter qualquer actividade no local, e, por conseguinte, em Portugal.

i. E essa realidade é, e sempre foi, conhecida pela Administração fiscal.

j. Logo, as Notas de Liquidação relativas aos exercícios de 2002 e 2003, não tendo havido qualquer actividade da Recorrida em Portugal, não podem deixar de constituir uma mera ficção e ilusão que não consubstanciam uma realidade factual. E, nessa medida, seriam sempre ilegítimas, mesmo que notificadas à Recorrida.

k. Ora inexistindo actividade, aliás discutindo-se exactamente a data em que a Recorrida deixou de ter actividade em Portugal, qualquer referência a apuramentos de natureza tributária posterior a esse ano de 2001, constituirá uma ficção que não tem sustentabilidade factual como a Administração Fiscal sabe.

l. As cópias de registos da própria Administração Fiscal, por si elaborados e como meio de fundamentar o alegado envio das aludidas Notas de Liquidação, não demonstram de todo que a Recorrida as tenha recebido, algo que foi sempre peremptoriamente recusado e negado.

m. Os referidos documentos, repita-se, nunca foram notificados à Recorrida ou algum seu representante, não sendo por isso conhecido em tempo o seu teor, nem da respectiva fundamentação, e por isso, não se trata de uma mera irregularidade - que, aliás, nunca poderia ser considerada como sanada, pois como acima foi dito, nunca foram recebidas, logo, nunca poderá, ser alvo de reclamação ou impugnação - pois que a finalidade da lei ao estabelecer uma especial forma de notificação nunca foi cumprida.

n. A Recorrida confessa, mais uma vez, que foi com estranheza que verificou que, notificada a Fazenda Pública para contestar a alegação da Recorrida de que jamais tinha recebido notas de liquidação de IRC relativas ao exercício de 2002 e 2003 (e respectiva fundamentação), a Fazenda Pública apenas juntou notas de liquidação de exercícios antecedentes, cuja notificação a Recorrida nunca contestou (razão pela qual as impugnou, em sede própria), o que não deixa de ser revelador do caso em apreço, mas acima de tudo da justeza e seriedade do alegado pela Recorrida.

13) Foi exactamente para acautelar estas situações que o Legislador previu e sujeitou a AT à obrigação de notificar o contribuinte mediante o recurso a um meio que assegurasse que o mesmo recebia e era conhecedor do teor das aludidas liquidações oficiosas em que estava em causa um acto

capaz de alterar a situação tributária do contribuinte (cfr. art.º 102º n.º 2, 110º n.º 2 do CIRC, e art.º 38º n.º 1 do CPPT).

14) No caso do Acórdão Recorrido, mais uma vez, não se discute a natureza ad probationem, ou ad substantiam do envio das notificações das liquidações por meio de carta registada com aviso de recepção, como acontece no Acórdão fundamento, mas sim conclui-se que a AT não fez prova mínima de que chegou a enviar as Notificações e de que as mesmas foram recebidas pela Recorrida.

15) Ora, assim sendo, não existe contradição entre os dois Acórdãos, pois a realidade factual subjacente é distinta, por um lado, mas acima de tudo porque a ora Recorrida sempre negou que tivesse recebido as preditas notificações.

16) Nestes termos, no Acórdão Recorrido não se discute se estaríamos perante uma mera irregularidade sanável, mas sim perante uma ausência de notificação, que a AT não logrou demonstrar ter efectivamente realizado.

17) Seguiremos ainda a este propósito a fundamentação do Acórdão recorrido:

a. Os prints dos “registos privativos” da DGCI juntos aos autos são meros documentos internos que não fazem prova da notificação das liquidações;

b. Mesmo que pudessem ser aceites como prova idónea, não há correspondência entre os números dos registos postais constantes nos mesmos e os números de registos que são indicados;

c. Nos termos do disposto no art.º 102º do n.º 2 do CIRC, na versão aplicável à data dos factos, a notificação das liquidações em apreço deveria ser efectuada mediante carta registada com aviso de recepção por se tratar de acto capaz de alterar a situação tributária do contribuinte, o que não aconteceu neste caso (cfr. 38º n.º 1 CPPT);

d. O legislador assim o impôs por se tratar de acto com importância e que é votado ao desempenho de uma determinante tarefa de transmissão de informação relevante ao contribuinte, sendo condição de eficácia do mesmo.

e. Nos termos do disposto no art.º 38º n.º 1 do CPPT As notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências.

f. O que não aconteceu no caso em apreço.

g. De igual modo, inexistindo dúvidas quanto a tratar-se de actos que criavam deveres ou encargos para a Recorrida, outra não poderá ser a conclusão de que não ficou demonstrado que a aquela alguma vez tenha sido notificada do que quer que seja.

h. Sendo certo que, como já acima foi referido, não seria natural que a Recorrida o esperasse ou pudesse contar, pois, desde Outubro de 2001 que não tinha qualquer actividade ou representação em Portugal.

18) Em suma, não tendo a AT feito prova plena ou indiciária de que alguma vez remeteu as notificações relativas às liquidações cujo pagamento que reclamava na acção executiva de cobrança e que a Recorrida as tivesse recebido, outra não poderia deixar de ser a decisão deste Tribunal que não fosse a de confirmar a decisão recorrida.

19) Efectivamente, não existe qualquer contradição entre o Acórdão Recorrido e o Acórdão fundamento pois inexistente situação fáctica que permitisse tal afirmação, e nestes termos entende-se que o Acórdão ora Recorrido deverá ser mantido por ser a única forma de se fazer uma aplicação judiciosa do Direito.

20) Face ao exposto, entende a Oponente que a documentação junta pela Fazenda Pública na contestação nada demonstra (antes indicia a veracidade da alegação da Oponente) quanto à questão fundamental em apreço, a recepção das Notas de Liquidação e os efeitos jurídicos da sua existência ou ausência.

Termos em que o Acórdão Recorrido deverá ser mantido por inexistir contradição de Acórdãos, só assim se fazendo inteira justiça.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto junto do STA emitiu parecer no sentido de que se devia julgar findo o recurso por inexistência de oposição de soluções jurídicas, sufragando o entendimento vertido na conclusão 10) das contra-alegações da Recorrida.

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 pela Secção Tributária do Tribunal Central Administrativo Sul em 24/01/2012, no processo n.º 05171/11 (**acórdão recorrido**), com o acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 22/10/2003, no processo n.º 01099/03 (**acórdão fundamento**).

Apesar de o Excelentíssimo Juiz Desembargador Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que admite a possibilidade de existir a invocada oposição, importa analisar se ela, efectivamente, se verifica, pois tal como tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, que aqui nos dispensamos de enumerar por tão numerosa, essa decisão não faz caso julgado e não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de (re)apreciar a questão, em conformidade com o disposto no art.º 687.º, n.º 4 do Código de Processo Civil.

Trata-se de um recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de oposição a execução fiscal instaurado em 8/10/2008, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 2002 (¹), pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no art.º 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF, art.º 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA e art.º 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 seguintes critérios:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, soluções opostas, que decorram 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.

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

O **acórdão recorrido** decidiu uma questão que a Fazenda Pública colocara no recurso da sentença que julgara procedente a oposição à execução deduzida pela sociedade A....., e que se traduzia na existência de um erro de julgamento na valoração da prova documental produzida, porquanto, na sua perspectiva, essa prova seria manifestamente suficiente para demonstrar a realização da notificação das liquidações dos tributos em cobrança coerciva.

Com efeito, na sentença da 1ª instância julgara-se a oposição procedente com o fundamento de que a Fazenda Pública não lograra provar a efectivação da notificação das liquidações oficiosas de IRC quanto aos exercícios de 2002 e 2003 antes de decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidar tais tributos, já que os *prints* que juntou aos autos, sendo meros documentos internos, não constituíam prova idónea do facto, e os outros documentos, também juntos pela Fazenda Pública, não correspondiam ao período de tributação em causa.

O acórdão recorrido confirmou a sentença proferida na 1ª instância, no sentido de que a Fazenda Pública não provara a válida notificação das liquidações dos tributos em cobrança coerciva antes de decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidar, embora por entender que as notificações em causa teriam de ser feitas por carta registada com aviso de recepção, «(...) *realidade que de modo nenhum a documentação apontada pela Rte comprova (...)*».

Já no caso apreciado no **acórdão fundamento**, estava em causa uma impugnação judicial do acto de liquidação adicional de IRC, onde a Impugnante invocara, além do mais, a irregularidade formal da notificação, que se efectivara por carta registada, mas sem aviso de recepção, e entendeu-se neste acórdão que «*É pacífico que, prescrevendo a lei uma formalidade – remessa de carta registada com aviso de recepção -, e procedendo-se em desacordo com essa prescrição – omitindo o recepção – se incorre numa irregularidade, por preterição de formalidade legal.*

Mas tal irregularidade deve considerar-se sanada desde que a finalidade que a lei tem em vista com a imposição da formalidade tenha sido atingida, mau grado a sua preterição. (...). O objectivo querido pelo legislador, ao escolher o meio, foi, antes, alcançar aquilo que ele propicia: o ficar o remetente com um documento que assegura a recepção pelo destinatário, e a data em que tal ocorreu. Ou seja, a função do aviso de recepção não é outra que proporcionar à Administração uma prova segura de que a notificação se concretizou, na pessoa devida, e numa dada data.

Ora, no nosso caso, sabe-se, porque a recorrida o afirma, que recebeu a notificação. É verdade que tal notificação foi levada a cabo por meio que não respeitou integralmente a prescrição legal, que manda fazê-la por carta registada com aviso de recepção. Mas a consequência não é a inexistência da notificação, nem, sequer, a sua invalidade. É, apenas, o colocar a Administração perante a necessidade de provar que a notificação teve lugar, apesar da preterição da formalidade. Prova que, no caso, não tem que fazer, pois a recorrida não questiona, antes afirma, a recepção da notificação.»

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 processo onde foi proferido o acórdão recorrido, a Oponente invocara a falta de notificação das liquidações dos tributos em cobrança coerciva antes de decorrido o prazo de caducidade do direito à sua liquidação; e a questão que foi colocada e decidida no acórdão reconduziu-se à apreciação e valoração

da prova produzida pela Fazenda Pública nesse conspecto, tendo-se concluído que as notificações em causa tinham de ser realizadas por meio de carta registada com aviso de recepção, e que não tendo a Fazenda Pública logrado provar, como lhe competia, a sua efectivação através do necessário aviso de recepção, havia que confirmar a decisão de procedência da oposição proferida em 1ª instância;

• já no processo onde foi proferido o acórdão fundamento, a Impugnante invocara a irregularidade formal da notificação da liquidação de imposto, por ela ter sido efectuada por carta registada sem aviso de recepção; e no acórdão apreciou-se e decidiu-se a questão da relevância da ausência do aviso de recepção quando a lei exige essa forma de notificação, tendo-se concluindo-se que, face à natureza ad probationem da formalidade, deve considerar-se sanada a irregularidade quando, como no caso em análise, é incontroversa a efectivação da notificação com o cumprimento dos objectivos que legalmente a determinam.

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

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. - *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) - *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* - *João António Valente Torrão* - *Joaquim Casimiro Gonçalves* - *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* - *José da Ascensão Nunes Lopes* - *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* - *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* - *Pedro Manuel Dias Delgado* - *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

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

Acórdão de 13 de Março de 2013.

Assunto:

Oposição de Julgados. Requisitos.

Sumário:

Não se verifica oposição de julgados quando a divergência de sentido das decisões expressas nos acórdãos em confronto não radica numa antagónica interpretação das normas jurídicas interpretadas, mas, antes, na existência de diferentes situações fácticas subjacentes, que permitiram conclusões e decisões antagónicas.

Processo n.º 870/11-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., Lda.

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

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

A FAZENDA PÚBLICA, recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido por esta Secção em 23 de Maio de 2012 (no processo n.º 0870/11), a fls. 197 e segs. dos autos, invocando oposição entre ele e o acórdão que a mesma Secção proferiu em 10 de Dezembro de 2007 (no processo n.º 0615/04).

O Excelentíssimo Juiz Conselheiro Relator entendeu que o recurso deveria prosseguir os seus termos, por se lhe afigurar que se verificavam os pressupostos contidos no art. 284º do CPPT.

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

A. Vem o presente recurso apresentado com fundamento na oposição entre os doutos Acórdãos em questão, que, tendo por base situações fácticas idênticas, decidiram em sentido oposto, a mesma questão fundamental de direito.

B. Em ambos os arestos, o fundamento e o recorrido está em causa a apreciação do cumprimento das exigências de fundamentação de uma acta de deliberação de comissão de revisão, razão pela qual se verifica a identidade de situações de facto.

C. Acresce que, em ambas as situações, tidas em consideração quer no Acórdão recorrido quer no Acórdão fundamento, esteve em causa a fixação de matéria colectável com base em valores acordados entre os vogais dessa mesma comissão.

D. No que se refere à questão de direito, que é idêntica em ambos os Acórdãos, recorrido e fundamento, prende-se com a interpretação e aplicação do disposto no artigo 77º da LGT, e saber em que medida estão ou não cumpridas as exigências de fundamentação da decisão da comissão de revisão.

E. Concretamente, importa saber se numa deliberação da comissão de revisão, é suficiente a fundamentação que assente na proposta inicial de tributação constante do relatório de inspecção, e na concordância obtida na reunião da comissão, entre os elementos da comissão.

F. Tendo ambos os acórdãos decidido diferentemente tal questão de direito.

G. A RFP adere à decisão proferida no Acórdão fundamento onde se sustenta que a fundamentação não tem de ser exaustiva no que se refere a todos os factos, ou reflexões da deliberação, pois a deliberação enquadra-se num contexto, e por tara Comissão ponderado os factores que julgou necessários e de relevo em vista do acordo (que foi a deliberação tomada) sobre os valores tributáveis, apurados por métodos indiciários, relativamente a cada um dos anos das liquidações impugnadas.

H. Desse modo, verificamos que no Acórdão fundamento se entende que basta uma fundamentação que seja sucinta, pois deliberação da comissão de revisão enquadra-se num contexto, que envolve a ponderação dos factores que estiveram subjacentes aos valores apurado pela AT.

I. Ora, se é sobre eles e sobre a litigiosidade que é suscitada relativamente a esses factores e valores apurados, que a deliberação vai incidir, então, não se exige, nem é necessária, qualquer remissão expressa para o relatório de inspecção, como bem decidiu o Acórdão fundamento.

J. Por se entender que não é necessário estar a remeter novamente para os relatórios do serviço de Inspeção, como se decidiu no Acórdão recorrido, que refere que a fundamentação do acto administrativo, embora possa ser feita por remissão, tem de ser expressa. E, embora deva ser sucinta, não pode ser implícita, não pode ser de acolher o entendimento preconizado no Acórdão recorrido.

K. Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida no sentido sustentado no presente recurso, e de acordo com o sentido decisório do Acórdão fundamento.

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

1.2. A sociedade A....., LDA, ora Recorrida, não apresentou contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que, ainda que o recurso venha a ser admitido, «(...) parece ser de julgar oportunamente o mesmo como improcedente, nos termos que resultam do previsto no art. 291.º do C.P.P.T.», argumentando que «(...) parece ser de manter o entendimento constante do acórdão proferido nos presentes autos, segundo o qual “deve ser fundamentada a deliberação da comissão de revisão que indefere o procedimento de revisão do acto de determinação da sua matéria tributável suscitado pelo contribuinte ao abrigo dos arts. 84º e segs. do CPT.” e que “no caso de fundamentação por remissão, em face da exigência constitucional de que a fundamentação seja expressa (artº 268º, n.º 3 da Constituição da República), deverá referir-se explicitamente a concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas”...».

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

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

1. A Impugnante, A....., Lda, enquadrada sob o CAE-28 120, desenvolvendo as actividades de fabrico de portas e janelas de metal e a de peixaria e charcutaria, foi objecto de uma acção inspectiva (ordem de serviço n.º 23622, de 30 de Junho de 1998) sobre o seu exercício de 1996, após terem sido verificadas anomalias em visita rápida pouco antes levada a efeito pela Administração Tributária.

2. A Impugnante exerceu naquele ano a sua actividade de charcutaria e peixaria em estabelecimento no centro de e em venda ambulante, e a de serralharia num outro estabelecimento situado nos arrabaldes daquela vila.

3. No curso da acção inspectiva a Administração Tributária — na verificação da inexistência de quaisquer inventários respeitantes às existências iniciais, ou aos produtos e trabalhos em curso — detectou que, no âmbito da serralharia e no respeitante ao exercício de 1996, que a capacidade das instalações desse ramo não suportava um valor tão elevado como o que havia sido declarado a final, de produtos e trabalhos em curso, de 23.550.000\$00 (com uma variação sensível em relação o valor inicial de 8.700.000\$00), sendo por outra parte referido pela Impugnante, perante tal, que o valor real rondaria os 10.000.000\$00/11.000.000\$00.

4. No relatório de 20 de Julho de 1998 elaborado no termo da acção inspectiva, para esse exercício de 1996, a Administração Tributária, com base nos elementos de que dispôs, nomeadamente inventário de existências de mercadorias e matérias primas a 31 de Dezembro de 1996, 12 facturas da actividade

de serralharia, cálculo de matéria-prima incorporada em cinco obras, obtido a partir das tabelas de preços dos fornecedores, e ainda dos apuros diários da peixaria/charcutaria sem discriminação da taxa de Imposto sobre o Valor Acrescentado, concluiu que a margem bruta sobre o custo da matéria prima era muito superior ao que estava vertido na contabilidade que, para além de outra documentação e da omissão de outra, se revelou não traduzir a realidade da empresa da sociedade Impugnante, desde logo as suas variações patrimoniais.

5. Assim, sob a inexistência de justificação da situação permanente de crédito de imposto, salvo nos meses de Janeiro e Dezembro, quando não haviam sido feitos grandes investimentos em existências, procedeu ao cálculo das margens brutas relativas dos dois ramos de actividade, atendendo às taxas de Imposto sobre o Valor Acrescentado aplicáveis e considerando a variação de existências declarada pouco significativa (inicial - 1.789.631\$00; final - 1.591.865\$00), em que as vendas de peixaria à taxa de 17% foram corrigidas em função das compras, aplicando uma margem bruta percentual igual à obtida para os bens taxados a 5%, ou seja 35,205%; já no âmbito das vendas de serralharia essa margem foi obtida desprezando a variação da produção e aplicando uma margem de 65% (obtida a partir da média ponderada das margens obtidas nas cinco obras analisadas, a que foi subtraída 10,29% para dar expressão a desperdícios) ao custo das existências consumidas.

6. De tanto resultou, para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, uma correcção à base tributável de 22.840.494\$00 [peixaria: correcção de 142.813\$00; serralharia: correcção de 22.679.681\$00], donde que o imposto a esse título em falta se cifrasse em 3.882.884\$00.

7. Por despacho de 12 de Agosto de 1998 foi aprovada a tributação nos moldes e com os fundamentos propostos no relatório referido.

8. Notificada de tanto, a Impugnante suscitou o procedimento de revisão e 9 de Novembro seguinte, apontando as margens de lucro que o relatório apurara como superiores às realmente verificadas, no âmbito da serralharia, pela desconsideração de determinados custos, como transportes e montagem, bem como, no sector de peixaria, pela desconsideração de quebras na ordem dos 20%, por se tratar exclusivamente da venda de peixe fresco e, ainda, tal actividade importar o transporte do pescado.

9. No dia 14 de Dezembro de 1998 reuniria a comissão de revisão, composta pelos elementos que a Administração Tributária e a Impugnante indicaram e, após discussão, assentaram no seguinte acordo:

- manutenção da proposta de tributação, com recurso a métodos indiciários;
- manutenção dos valores respeitantes ao sector da peixaria;
- redução nas correcções efectuadas às vendas, por via da diminuição acordada na margem de lucro bruta, presumivelmente obtida no sector da serralharia, para 58% do CEV, em vez dos 65% apurados pela fiscalização.

E, para esta alteração, a comissão indicou como motivação o alegado pelo vogal da Impugnante, acolhido pelo da Fazenda Pública:

a. o facto de a margem obtida no relatório ter sido calculada através de amostragem bastante restrita (cinco) dentre as obras executadas no exercício, composto por um universo bastante mais alargado;

b. e, por outra parte, em termos de valor essa amostragem expressar apenas 0,51% do volume de negócios da Impugnante no sector em causa, não sendo por isso representativa daquele universo.

10. O acordo, com as correcções por ele determinadas, foi homologado por despacho do Director Distrital de Finanças de 18 de Dezembro de 1998.

11. Com base no acordo e naquela sequência a Administração Tributária elaborou a 28 de Setembro de 1999 a liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado a que coube o nº991029918124908, relativa ao ano de 1996, portanto, a qual determinou uma dívida de imposto no montante de 3.337.847\$00, com prazo de pagamento até 30 de Novembro de 1999.

12. Na mesma data e com prazos de pagamento terminando em simultâneo com o daquela liquidação adicional, a Administração Tributária elaboraria ainda as liquidações de juros compensatórios correspondentes, repartidos por cada um dos meses de 1996, de acordo com a calendarização das operações, resultante da fixação da matéria tributável: nº991029918123709, no montante de 46.308\$00, relativa a Janeiro:

- nº991629918123809, no montante de 37.446\$00, relativa a Fevereiro;
- nº991229918123909, no montante de 72.421\$00, relativa a Março;
- nº991029918124009, no montante de 45.951\$00, relativa a Abril;
- nº991729918124109, no montante de 62.442\$00, relativa a Maio;
- nº991329918124209, no montante de 88.291\$00, relativa a Junho;
- nº991029918124309, no montante de 15.338\$00, relativa a Julho;
- nº991629918124409, no montante de 45.190\$00, relativa a Agosto;
- nº991229918124509, no montante de 98.727\$00, relativa a Setembro;
- nº991929918124609, no montante de 149.537\$00, relativa a Outubro;
- nº991529918124709, no montante de 39.145\$00, relativa a Novembro;
- nº991129918124809, no montante de 139.253\$00, relativa a Dezembro.

13. A 28 de Fevereiro de 2000 a Impugnante apresentaria a presente impugnação.

3. O presente recurso tem por base a oposição do acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 23 de Maio de 2012, no processo n.º 0870/11 (**acórdão recorrido**), com o acórdão que a mesma Secção proferiu em 11 de Dezembro de 2007, no processo n.º 0615/04 (**acórdão fundamento**).

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

Está em causa um recurso por oposição de acórdãos interposto em processo de impugnação judicial instaurado em 28/02/2000, ao qual é, assim, aplicável o ETAF de 1984, pelo que o seu conhecimento, tendo em conta o regime previsto no artigo 30º, alínea b), do ETAF, e o artigo 284.º do CPPT, depende da verificação de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma **questão fundamental de direito**.

E como também tem sido repetidamente explicitado pelo Pleno desta Secção ⁽¹⁾, relativamente à caracterização da **questão fundamental de direito** sobre a qual deve existir contradição de julgados, para detectar essa contradição devem adoptar-se os seguintes critérios:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica - ou seja, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, o que pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica - a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;

- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta e que essa oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

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

O **acórdão recorrido** decidiu a questão que a impugnante, ora Recorrida, colocara no recurso jurisdicional interposto da sentença que julgara improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IVA referente ao exercício de 1996 ocorrida na sequência de deliberação da Comissão de Revisão, questão que se traduzia na falta de fundamentação do acto de fixação da matéria colectável efectuada pela Comissão após acordo obtido entre os vogais. Falta que a Recorrente fez reconduzir à violação da norma contida no artigo 268º, n.º 3, da CRP, porquanto, na sua perspectiva, aquele dispositivo constitucional não permite a interpretação do artigo 81º do CPT no sentido de admitir a fundamentação implícita do acto de fixação da matéria tributável por métodos indirectos.

Com efeito, nesse processo de impugnação, o Juiz do Tribunal de 1ª instância entendera que a questionada deliberação da Comissão de Revisão continha a necessária fundamentação, ainda que remissiva, mas não implícita, e, por conseguinte, admitida nos termos dos arts. 125º do CPA e 77º, n.º 1 da LGT, já que *«a leitura e interpretação da deliberação da comissão não pode ser feita atomisticamente, como se de um acto isolado ou perfeitamente ex novo se tratasse, quando a sua génese radica e é consequente a determinado procedimento anterior, que no próprio forçosamente há-de estar presente»*, julgando, por via disso, improcedente a impugnação.

Todavia, no recurso jurisdicional interposto dessa decisão, o Supremo Tribunal Administrativo revogou-a por sufragar o entendimento de que *«(...) a fundamentação do acto administrativo, embora possa ser feita por remissão, tem de ser expressa. E, embora deva ser sucinta, não pode ser implícita.*

Em todo o caso, a fundamentação deverá responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática. (...)

E dúvidas não há de que a deliberação no sentido de «manutenção dos valores respeitantes ao sector da peixaria» por si só, sem remissão expressa para o relatório dos serviços de fiscalização e sem indicação das razões de facto e de direito que a determinaram, não obedece ao conteúdo e requisitos da fundamentação do acto tributário exigidos pelo artº 77º da Lei Geral Tributária.

Aliás é patente que esta deliberação não integra qualquer remissão expressa para fundamentos anteriores, nomeadamente para o relatório de inspecção.

Trata-se quando muito de uma remissão implícita, que, como vimos, em face da exigência constitucional de fundamentação expressa, não é suficiente e não esclarece em concreto, a motivação do acto.

Tanto mais que a recorrente suscitara o procedimento de revisão imputando ao relatório de fiscalização o apuramento de margens de lucro superiores às realmente verificadas no sector de peixaria,

alegando descon sideração de quebras na ordem dos 20%, por se tratar exclusivamente da venda de peixe fresco e, ainda, por tal actividade importar o transporte do pescado.

Ora no caso desconhece-se se estes imputados erros de quantificação, trazidos à comissão de revisão, foram ou não considerados na decisão, e ainda, em caso afirmativo, quais as razões porque, em face dos argumentos apresentados, se optou pela «manutenção dos valores respeitantes ao sector da peixaria».

Dá que se entenda que, no caso, está inquinada de vício de forma, por insuficiência de fundamentação, a deliberação da comissão de revisão.».

Já no caso apreciado no **acórdão fundamento**, estava em causa uma impugnação judicial deduzida contra actos de liquidação adicional de IRC referentes aos exercícios de 1994, 1995 e 1996, resultantes da fixação da matéria colectável pela Comissão de Revisão nos termos do art. 87º, n.º 1, do CPT, onde se invocara igualmente a falta de fundamentação desse acto de fixação da matéria colectável com base em valores acordados entre os vogais.

E o STA julgou que *«A fundamentação de um acto deve ser entendida, assim, e conforme se deixou dito, como a obrigação de enunciar expressamente (de modo directo, ou por remissão) os motivos de facto e de direito que determinaram o agente.*

Claramente que a fundamentação é um conceito relativo, variando em função do tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado. (...)

Como se vê do texto da acta deliberação da Comissão de Revisão, os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, acordaram, quanto às liquidações impugnadas dos anos de 1994, 1995 e 1996, nos valores, apurados por métodos indiciários (...).

E, como se diz na acta, puseram-se, no entanto, «algumas dúvidas» aos vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente. (...)

Perante tais «dúvidas» [restritas «ao processo seguido (...) no que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias)], e conforme fundamentação expressa da deliberação em foco, foi decidido «utilizar os valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1, do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 13/86, de 23 de Janeiro».

Assim, em face das aludidas «dúvidas», os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, a respeito do «que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias», tiveram como referência/factor de apuramento dos valores tributáveis por métodos indiciários o valor unitário por metro quadrado do preço de construção referente a cada um dos anos das liquidações em causa, constante das respectivas portarias [«corrigidos, para menos, nos casos de arrumos, terraços, sótãos e garagens, neste último caso por serem transaccionadas em conjunto com os apartamentos»]

E foi na base deste critério que os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, chegaram a acordo quanto à fixação dos valores tributáveis, apurados por métodos indiciários, em relação a cada um dos anos a que dizem respeito as liquidações impugnadas (1994, 1995 e 1996).

Com se vê, a acta da Comissão de Revisão em foco expressa ter a Comissão ponderado os factores que julgou necessários e de relevo em vista do acordo (que foi a deliberação tomada) sobre os valores tributáveis, apurados por métodos indiciários, relativamente a cada um dos anos das liquidações impugnadas.

Tudo isto se retira do texto expresso na acta da Comissão de Revisão, em termos que julgamos perfeitamente alcançáveis e compreensíveis por um destinatário normal, médio, hipoteticamente colocado na situação real da impugnante, ora recorrente (...).

Razão por que se nos afigura que, no caso, por um lado, é extremamente simples, nada complexo, o iter cognitivo e volitivo da deliberação tomada; e, por outro, é perfeitamente recognoscível e expresso o teor e o sentido da deliberação em causa através da expressão escrita que corporiza a acta da Comissão de Revisão que tal deliberação produziu.

Como assim, devemos concluir, e em resposta à questão decidenda, que «o acto de fixação da matéria colectável, que esteve na base das liquidações impugnadas» não padece de vício de forma por falta de fundamentação – contrariamente ao que diz a ora recorrente.

Pelo que, muito embora com a presente fundamentação, deve ser confirmada a sentença recorrida que decidiu neste pendor.».

Constata-se, assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento recaíram sobre quadros fácticos distintos que conduziram a decisões antagónicas:

- no acórdão recorrido estava em causa uma acta da Comissão de Revisão que fixou a matéria colectável sem que do seu teor resulte, expressamente, qualquer fundamentação que sustente a decisão tomada por acordo na Comissão; e a questão que foi apreciada no acórdão reconduziu-se a saber se o texto dessa acta incorporava a fundamentação do acto por remissão expressa, e, tendo-se concluído pela negativa, julgou-se verificada a invocada falta de fundamentação.

• já no acórdão fundamento estava em causa uma acta da Comissão de Revisão que fixou a matéria colectável, mas que contém, expressamente, a fundamentação que determinou essa decisão; e a questão que foi apreciada no acórdão reconduziu-se a saber se essa fundamentação se revelava suficiente em termos de ser devidamente apreensível por um destinatário normal, médio, hipoteticamente colocado na situação real da impugnante, e, tendo-se concluído pela positiva, julgou-se inverificada a falta de fundamentação formal do acto.

Não se verifica, pois, a invocada oposição de julgados, já que a divergência de sentido das decisões expressas nos acórdãos em confronto não radica numa antagónica interpretação das normas jurídicas interpretadas, mas, antes, na existência de diferentes situações fácticas subjacentes, que permitiram conclusões e decisões antagónicas.

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

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

Sem custas, dado que a Fazenda Pública delas se encontrava isenta nos processos instaurados até 1/01/2004.

Lisboa, 13 de Março de 2013. – *Dulce Manuel da Conceição Neto* (relatora) – *Alfredo Aníbal Bravo Coelho* – *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., entre outros, os acórdãos de 5/07/2007, no recurso n.º 0230/07, de 26/09/2007, no recurso n.º 0282/07 e de 24/10/2007, no recurso n.º 0473/07.

Acórdão de 13 de Março de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Requisitos de admissibilidade.

Sumário:

I – O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após a entrada em vigor do ETAF de 2002 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito (artigo 284º do CPPT) e que a decisão com ele impugnada não esteja em sintonia com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo mais recentemente consolidada (artigo 152º do CPTA).

II – Não se verifica aquele primeiro requisito quando os acórdãos em cotejo não assentam ou partem de situações de facto idênticas nem afrontam e decidem as mesmas questões de direito.

Processo n.º 964/12-50.

Recorrente: A..... e Outro.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

Inconformados agora com o acórdão do TCASul que lhes negou provimento ao recurso jurisdicional que haviam interposto da sentença do TT de Lisboa que, por sua vez, lhes julgara totalmente improcedente a oposição antes deduzida contra a execução fiscal n.º 3271200501034740 instaurada contra C....., Limitada – Sociedade em Liquidação – e contra eles revertida para cobrança de dívida de IRS e IRC

do ano de 2000, no montante de 308.450,19€, dele interpuseram o presente recurso, por oposição de acórdãos, os Oponentes A..... e B....., ambos nos autos convenientemente identificados.

Admitido o recurso por despacho de fls. 221 e notificados os Recorrentes, 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 decidido em acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 31.01.2008, tirado no processo n.º 0887/07, transitado em julgado e que conheceu entretanto publicação conveniente em www.dgsi.pt., dele juntando cópia – cfr. fls. 250 a 255 -.

Adiante, por despacho do Ex.mo Juiz Desembargador Relator de fls. 268, foi reconhecida a invocada oposição de acórdãos no declarado e único pressuposto de *que enquanto no acórdão recorrido se entendeu que o vencimento do imposto só se verifica quando a AF procede à respectiva liquidação, no acórdão fundamento entendeu-se que o vencimento do imposto se verifica no ano civil seguinte àquele a que o imposto se reporta.*

Notificadas, depois e em consequência, as partes para alegarem, querendo, agora nos termos e prazo indicados pelo art.º 282º n.º 3 do CPPT, *ex vi* do disposto no art.º 284º n.º 5 do mesmo compêndio adjectivo, a Recorrente apresentou alegações tendentes a demonstrar agora a bondade da tese sufragada no acórdão invocado como fundamento, pugnano, a final, pela revogação do acórdão recorrido e pela fixação de jurisprudência que dê antes acolhimento àquela tese, formulando, para tanto, as seguintes conclusões:

1. O presente recurso tem como fundamento a oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão proferido em 31/01/2008 pelo Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Secção, no processo n.º 0887/07 (Relator: Miranda Pacheco).

2. Ambos os acórdãos apreciaram a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais, mas de forma diversa, a idênticas situações de facto, porquanto:

a) Em ambos os acórdãos está em causa o mesmo tipo de imposto e a mesma sequência de factos;

b) Em ambos os acórdãos é analisada a mesma questão de direito: a determinação do momento em que se verifica o vencimento do imposto e a legalidade da instauração e prossecução da execução fiscal após a declaração de insolvência da sociedade devedora principal;

c) Em ambos os acórdãos está em causa a aplicação dos mesmos preceitos legais: o artigo 180º n.º 1, 2 e 6 do CPPT e os dispositivos legais dos Códigos de IRS e IRC que regulam as matérias da liquidação e pagamento do imposto sobre o rendimento.

3. Mas os dois acórdãos em causa divergem na interpretação e aplicação destes preceitos legais, e respectiva fundamentação, porquanto:

a) O acórdão recorrido entende que o vencimento do imposto só se verifica quando a administração fiscal procede à respectiva liquidação oficiosa – o que em ambos os casos fácticos em análise se verifica após a declaração de insolvência da sociedade devedora principal – concluindo pela aplicação do disposto no n.º 6 do art. 180º do CPPT.

b) O acórdão que constitui fundamento do presente recurso entende que o vencimento do imposto se verifica no ano civil seguinte àquele a que o imposto se reporta – o que em ambos os casos fácticos em análise se verifica em momento anterior à declaração de insolvência da sociedade devedora principal -, concluindo pela não aplicação do disposto no n.º 6 do art.º 180º do CPPT.

4. É incorrecta a posição assumida no acórdão recorrido, ao invés do que sucede com o acórdão que constitui o fundamento do presente recurso, porquanto:

5. Em primeiro lugar, sendo os rendimentos referentes ao ano de 2000, a obrigação de pagamento do imposto venceu-se no ano civil seguinte, isto é, em 2001, uma vez que:

5.1 O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e/ou colectivas venceu-se no momento em que o seu apagamento passa a ser exigível ao sujeito passivo;

5.2 Conforme decorre do disposto nos artigos 75º, 76º e 77º do Código do IRS, sendo a liquidação deste imposto efectuada pela administração fiscal, com base nos rendimentos declarados, a liquidação de IRS deve ser efectuada no ano imediato àquele a que os rendimentos respeitam;

5.3 Conforme decorre do disposto nos artigos 8º, n.º 1 e 9, 89º, alínea a) e 120º n.º 1 do Código do IRC, sendo a liquidação deste imposto efectuada pelo próprio sujeito passivo com base na declaração periódica de rendimentos, terá esta declaração de ser enviada, anualmente, até ao último dia do mês de Maio do ano subsequente àquele a que o imposto se reporta;

5.4 Ou seja, os rendimentos auferidos pela pessoa colectiva ou singular num determinado ano serão objecto de imposto a liquidar e pagar, por via da apresentação da respectiva declaração fiscal, no ano civil seguinte àquele a que os rendimentos respeitam.

5.5 Assim, o vencimento da obrigação de pagar o imposto verifica-se no momento a partir do qual a administração fiscal pode exigir do sujeito passivo o seu pagamento, ou seja, no momento em que, estando fechado o ano a que o rendimento se reporta, é possível determinar, com precisão, o valor do imposto a pagar pelo sujeito passivo.

5.6 E esse momento ocorre, nos termos da lei, no ano civil seguinte àquele a que o rendimento se reporta;

5.7 O facto de o imposto não ser auto liquidado e pago pelo sujeito passivo dentro do prazo legal, e só ser autoliquidado pela administração fiscal, em substituição do sujeito passivo, vários anos depois, em nada interfere com a determinação do momento do vencimento do imposto: o momento a partir do qual é possível, em abstracto, determinar o valor do imposto a pagar e a partir do qual o sujeito passivo tem a obrigação de pagar o imposto em causa;

6. Em segundo lugar, consolidado que está o momento em que se venceu o imposto em análise (no ano de 2001), teremos de concluir que este vencimento ocorreu em momento anterior à data da declaração de insolvência da sociedade devedora principal (2003) e que, como tal, a instauração da execução é legítima, mas deveria ter sido imediatamente sustada, nos termos previstos no n.º 1 do art.º 180º do CPPT, uma vez que:

6.1 Não tem aplicação o disposto no n.º 6 do art. 180º do CPPT, que estabelece uma excepção relativa às dívidas fiscais do devedor originário que se vencerem após a declaração da sua insolvência, e com base nas quais podem ser instaurados novos processos de execução fiscal, que seguirão os seus termos normais até à extinção da execução.

6.2 Não tendo sido sustada a execução fiscal imediatamente depois da respectiva instauração, são nulos todos os actos que nela foram praticados após essa instauração, entre eles o despacho de reversão contra os responsáveis subsidiários;

6.3 E sendo nulo o despacho de reversão, resulta evidente a ilegitimidade dos revertidos/opponentes para os termos da execução fiscal, o que terá de determinar a procedência da oposição à execução fiscal.

7. Em terceiro lugar impõe-se levar em linha de conta o que concluiu a decisão de 1ª instância proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, 3ª Unidade Orgânica (Juízo Liquidatário) no processo n.º 2755/05.7BELSB, onde intervêm as mesmas partes processuais, onde é analisada a mesma precisa facticidade dada como provada (a mesma sociedade executada, os mesmos revertidos/opponentes e crédito fiscal de IRC referente ao ano de 2000) e onde as mesmas disposições legais foram aplicadas de modo divergente, uma vez que:

7.1 Na decisão acima identificada, o Tribunal entendeu que, embora a liquidação do imposto cujo pagamento veio a motivar a instauração da execução fiscal apenas tenha sido efectuada após a declaração de falência da Executada originária, certo é que tal imposto é referente ao ano de 2000, sendo devido e mostrando-se exigível, nos termos legalmente estipulados, no ano civil seguinte;

7.2 E entendeu ainda que o facto de apenas haver sido liquidado pela AF em momento posterior não releva quanto ao momento do seu vencimento, e tanto assim é, que foram igualmente liquidados juros compensatórios, que são devidos por atraso na liquidação;

7.3 Razão pela qual aquele Tribunal concluiu que a existência da falência é motivo de sustação da execução fiscal, nos termos estatuídos nos artigos 180º/1 e 204/i) do CPPT, sendo nulos os actos praticados na sua tramitação, após a instauração, aqui se incluindo, necessariamente, o acto de reversão da execução fiscal contra os oponentes, que deve ser declarado nulo, tornando-se patente a ilegitimidade dos Oponentes na execução fiscal, com a consequente procedência da oposição;

7.4 Não se vislumbra fundamento para que a mesma questão colocada à apreciação do Tribunal mereça decisões diametralmente opostas.

8. Por último, importa salientar a insanável contradição e omissão de que a decisão recorrida padece, que se reconduz à violação de uma disposição legal – o art.º 24º n.º 1 alínea a) da LGT – e que se encontra devidamente explicitada na Declaração de voto de vencido que lhe ficou anexa, porquanto:

8.1 Se a decisão entende que o vencimento da dívida se dá com a respectiva liquidação pela Administração Fiscal – isto é, em 2005, já depois da declaração de insolvência da sociedade e no momento em que a respectiva gerência se encontra a cargo de um administrador da insolvência – teria sempre de apurar se os oponentes poderiam ser responsabilizados subsidiariamente por essa mesma dívida, e nos termos em que a responsabilidade subsidiária se encontra regulada na LGT, o que não fez;

8.2 E a verdade é que o recorrente ao tempo da liquidação da dívida pela administração fiscal e do decurso do prazo em que a mesma esteve a pagamento – em 2005 – já o recorrente não exercia quaisquer funções de gerência, já não tinha qualquer tipo de domínio sobre a sociedade devedora originária, já não estava na sua disponibilidade a decisão de proceder ao pagamento da dívida e, como tal, já o recorrente não poderia contribuir, com culpa ou sem culpa, para a insuficiência do património da executada principal para satisfação da dívida em causa;

8.3 O ónus da prova da culpa dos administradores na insuficiência do património da devedora originária é da administração fiscal que, no caso em apreço, não logrou demonstrar esta culpa nem no despacho de reversão, nem em qualquer outro momento.

8.4 Neste contexto, impunha-se que a decisão recorrida tivesse em conta e aplicasse o art.º 24º n.º 1 da LGT e, em conformidade, concluísse pela não verificação dos pressupostos da responsabilidade

subsidiária e pela conseqüente ilegitimidade do recorrente para os termos da execução fiscal, o que culminaria com a procedência da oposição à execução fiscal que o recorrente deduziu.

9. Por todo o exposto, deverá ao presente recurso ser concedido provimento e, conseqüentemente, ser revogada decisão recorrida e substituída por outra que, à semelhança do que se decidiu no Acórdão que constitui o fundamento do presente recurso, conclua pela ilegitimidade do ora Recorrente para os termos da execução fiscal em causa e, nos termos e com os fundamentos supra descritos, julgue procedente a oposição à execução fiscal que o mesmo deduziu, assim se promovendo justiça.

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer opinando pela não verificação da alegada oposição por falta de identidade factual, pois, no acórdão invocado como fundamento decidiu-se “... *ser de admitir a instauração de execução fiscal após a declaração de falência do executado, com ressalva de a mesma ser logo sustada e remetida para apensação ao processo de falência “e que “só na hipótese de a execução ser relativa a créditos vencidos após a declaração de falência se encontra legitimado o seu prosseguimento até à sua extinção “, sem tomar pronúncia quanto ao conceito de créditos vencidos o que nos presentes autos se entendeu estar ainda preenchido em caso de liquidação efectuada ainda em tempo, embora para além do ano seguinte aos dos rendimentos.*

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.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem afirmado também, reiterada e uniformemente, que admissão e prosseguimento do presente recurso por oposição de julgados a que se referem os artigos 284º do CPPT, 152º do CPTA e 27º al.b) do Novo ETAF, depende agora da verificação cumulativa dos seguintes requisitos: *que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento (transitado em julgado) sobre a mesma questão fundamental de direito (do artigo 284º do CPPT) e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA (do artigo 152º do CPTA).*

Mais afirmando que se verifica este 1.º requisito quando *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.*

Vejamos, então.

O impugnado acórdão fixou a seguinte factualidade:

1. Foi instaurada execução fiscal contra a sociedade C....., Lda;
2. A sociedade foi declarada falida por sentença judicial transitada em julgado em 27.11.2003 e registo de 31.12.2003;
3. ...
4. A dívida exequenda respeita a IRS e IRC do ano de 2000, perfazendo o montante de € 308.450,19;
5. A dívida de IRS esteve a pagamento voluntário até 14.01.2005 e a de IRC até 19.01.2005, sendo a partir dessas datas que se contam os respectivos juros de mora (certidões de dívida de fls. 13 e 14);
6. Precedendo informação sobre a inexistência de bens da sociedade executada, foi proferido projecto de despacho de reversão contra os oponentes para audição prévia (fls. 36);
7. No seguimento do exercício do direito de audição, foi lavrada informação executiva a fls. 39, de que consta, nomeadamente, o seguinte: “Vieram ambos defender-se da projecção da reversão contra eles operada, arguindo que apesar de terem sido gerentes a empresa se encontra falida desde 27.11.2003, estando ainda a decorrer o processo de falência e tendo sido reclamados créditos existentes. Ora, verifica-se que as liquidações ocorreram em Novembro de 2004, após a declaração da falência e que por isso não poderiam ter sido reclamadas pela Fazenda Nacional “;
8. Por despacho de fls. 39v., a execução reverteu contra os oponentes;
9. Foram citados por ofícios de 06.10.2005 (fls. 7 e 11);
10. A oposição deu entrada no Serviço de Finanças em 09.11.2005, conforme carimbo apostado a fls. 2;
11. Os oponentes constam ambos como directores inscritos da sociedade executada no período das dívidas (certidão de registo relativa à matrícula da sociedade a fls. 33 a 35);
12. Sendo suficiente a assinatura de um deles para obrigar a sociedade.

E, com base nela, julgou, assim confirmando julgado da 1ª instância, “... que se não verifica a ilegitimidade pelo facto de a reversão ter operado depois da declaração de falência, pois a situação tem previsão no n.º 6, do art.º 180 do CPPT, onde se dispõe que o disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ... que seguirão os termos normais até à extinção da execução.”

Mais aditando, à guiza de clarificação do decidido, que “A questão radica na consideração de quando se venceram os créditos que segundo os recorrentes foi em 2001 e segundo a decisão recorrida após a declaração de falência.

Ora, para que os créditos, como os em causa, sejam exigíveis têm os mesmos que ser previamente liquidados e notificados e só com a notificação da liquidação é que esta se torna eficaz em relação ao sujeito passivo. Só a partir da notificação da liquidação é que os créditos se consideram, pois, vencidos e, portanto, exigíveis, sendo que, normalmente, o sujeito passivo é notificado para os pagar em determinado prazo e, decorrido esse prazo sem os pagar, entra em mora o que determina a cobrança coerciva.

No caso dos autos, sendo as dívidas de IRS e IRC de 2000, a liquidação das mesmas ocorreu em Novembro de 2004 e o prazo de pagamento voluntário terminou em 14.1.2005 e 19.1.2005, datas a partir das quais a executada entrou em mora.

Tendo presente a data da declaração de falência da executada constante da matéria provada fácil é, pois, concluir que as dívidas em causa de IRS e IRC se venceram após a declaração da falência e não em 2001 como pretendem os recorrentes, sendo que a liquidação dos juros compensatórios nada tem a ver com a constituição em mora, mas antes está relacionada com o retardamento da liquidação do tributo por facto imputável ao sujeito passivo.”

Para depois concluir “Não havia, pois, in casu, qualquer obstáculo legal à instauração e prosseguimento da execução por tais dívidas contra a executada e posterior proferimento de despacho de reversão contra os ora recorrentes ... face ao disposto no art.º 180, n.º 6 do CPPT, aplicável na situação, pelo que não se configura, por isso, ilegitimidade decorrente dessa reversão tal como se entendeu na decisão.”

Por sua vez, o acórdão invocado como fundamento, no quadro factual que estabeleceu, a saber:

- Por dívidas de IRC relativas aos anos de 1994, 1995 e 1996, no valor global de € 30.899,91s, da executada “B... “foi instaurado o processo executivo n.º 1899-2000/O1007556.

- A executada foi declarada falida com efeitos a partir de 21 de Abril de 1997.

- A execução onde o ora oponente foi declarado responsável subsidiário, foi instaurada em 2 de Dezembro de 1999.

- O ora oponente foi citado como executado revertido em 17.11.2003.

E, mediante invocação de jurisprudência firme deste Supremo Tribunal que convenientemente identifica, concluiu que “Na situação em apreço, tendo sido a executada declarada falida a partir de 21 de Abril de 1997 e reportando-se as dívidas de IRC aos anos de 1994, 1995 e 1996 (...) dívidas não restam de que, pese embora a instauração seja admissível, a execução fiscal deveria ter sido logo sustada e remetido o respectivo processo ao tribunal onde corria termos o processo de falência a fim de o Ministério Público reclamar o pagamento dos respectivos créditos – cfr. n.º 1 e 2 do art.º 180º do CPPT -.

Para adiante decidir, perante a constatação de que tal não sucedera no caso aí ajuizado, “... não tendo sido sustada a execução fiscal logo após a sua instauração, os actos processuais executados na sua ulterior tramitação consubstanciam violação do disposto nos n.º 1, 2 e 6 do art.º 180º do CPPT, o que ocasiona a respectiva nulidade e, por via disso, se apresenta como ilegal a reversão que foi feita na execução fiscal contra o ora recorrido.

Ora, cotejando as factualidades subjacente e as pronúncias decisórias produzidas nos dois acórdãos, factualidades e pronúncias decisórias que se deixaram transcritas, não pode deixar de concluir-se que se não verificam os apontados e respectivos pressupostos de admissão e prosseguimento deste recurso por oposição de julgados.

Não são, com efeito, como aliás já acentuava o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal no seu esclarecido parecer, idênticas as situações de facto subjacentes, nem se verifica ocorrer também identidade das questões jurídicas subjacentes e que houve de apreciar e decidir.

E mesmo a questão jurídica que no despacho de fls. 268 foi considerada como constituindo justificação/fundamento da aí reconhecida e antes invocada oposição de acórdãos, traduzida no diverso entendimento sufragado pelos dois arestos em cotejo acerca do tempo do vencimento do imposto, se quando a AF procede à respectiva liquidação, como expressamente se ponderou e decidiu no acórdão recorrido, ou se no ano civil seguinte àquele a que o imposto se reporta, como alegadamente se terá entendido no acórdão invocado como fundamento não pode, aqui e para o efeito processual que cumpre, relevar efeito útil ou procedência.

Em primeiro lugar, na justa medida em que tal questão não se colocou, não foi apreciada nem decidida no acórdão fundamento; “sem tomar pronúncia quanto ao conceito de créditos vencidos “nas

sábias palavras do Ilustre Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal e ainda porque, decisivamente, embora aceitando que o apontado e díspar entendimento porventura pudesse estar subjacente ao julgamento ali efectuado, o que se concede apenas como hipótese de trabalho, ainda assim não relevaria para o apontado efeito, sabido que é ser para tanto necessário que a oposição dos julgados radique e decorra de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, - cfr. Acórdãos do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de Setembro de 2007, 14 de Julho de 2008 e de 6 de Maio de 2009, processos n.º 452/07, 616/07 e 617/08, respectivamente -.

Não se verifica assim ocorrer a necessária e indispensável oposição de acórdãos.

Pelo exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso. Custas pelos Recorrentes.

Lisboa, 13 de Março de 2013. – *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* (relator) - *Dulce Manuel da Conceição Neto* - *João António Valente Torrão* – *Joaquim Casimiro Gonçalves* – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* – *José da Ascensão Lopes* – *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* – *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* – *Pedro Manuel Dias Delgado* – *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

Acórdão de 13 de Março de 2013.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Requisitos.

Sumário:

Não ocorre oposição de acórdãos se, no acórdão recorrido, se decidiu que o despacho de reversão padecia de falta de fundamentação por nele se não mencionar o exercício da gerência por parte do responsável subsidiário e no acórdão fundamento se decidiu que não era necessário que do despacho de reversão constasse a demonstração (prova) do exercício de tal gerência.

Processo n.º 1034/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: B.....

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

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

I. A Fazenda Pública veio recorrer do Acórdão proferido pelo TCA Sul em 28.02.12, que consta de fls. 478 e seguintes, com fundamento em oposição com o Acórdão proferido pelo mesmo TCA em 29.09.2009 - Processo n.º 03071/2009.

II. Admitido o recurso, a recorrente produziu alegações tendentes a demonstrar a oposição de arestos, ao abrigo do n.º 3 do artº 284º do CPPT.

III. Por despacho do Relator de fls. 529, foi julgada verificada a oposição entre os citados acórdãos e ordenada a notificação para efeitos do disposto no n.º 5 do artº 284º do CPPT.

IV. Em alegações proferidas ao abrigo do n.º 5 do artº 284º do CPPT, veio a recorrente concluir:

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

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

3ª) Na verdade, parece-nos mais adequado concluir, contrariamente ao deliberado no acórdão recorrido que considerou que, para o despacho de reversão estar devidamente fundamentado neces-

sita, para além da declaração da inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário e seus sucessores da demonstração do exercício efetivo da gerência, com indicação do período do exercício do cargo, que a lei, de acordo com as normas citadas, não exige que o despacho de reversão contenha, também, a demonstração de o revertido ter sido gerente de facto no período a que respeita a dívida.

Termos em que e, de acordo com o suprimento de V^{as}. Ex.cias, deve decidir-se no sentido de que existe oposição de julgados e deve o presente recurso ser julgado procedente, de acordo com a jurisprudência constante do acórdão fundamento, revogando-se o acórdão recorrido, com todas as consequências legais.

V. O M^oP^o emitiu o parecer que consta de fls. 550 no qual se pronunciou pela inexistência de oposição entre os acima citados arestos.

VI. Cumpre decidir.

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

A) No acórdão recorrido:

1^o). Em 07/02/2000, foi lavrada a Certidão de Dívidas n.º 2000 004 do Centro Regional da Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo, da qual consta que a Sociedade A....., Ld^a, não efetuou o pagamento das contribuições referentes aos meses de 02/1999 a 12/1999, no montante global de Esc.: 5.472613\$00, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 3573-00/160096.6 que corre termos no Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 2 (cfr. doc. junto a fls. 237 dos autos e cópia certificada do processo instrutor);

2^o). A devedora originária foi citada no âmbito do processo executivo supra identificado (cfr. docs. junto a fls. 4 e 5 da cópia certificada do processo executivo);

3^o). Em 5 de dezembro de 2000, foi lavrada a Certidão de Dívidas n.º 5120/2000 do Centro Regional da Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo, da qual consta que a Sociedade A....., Ld^a, não efetuou o pagamento das contribuições referentes ao mês de 06/2000, no montante global de Esc.: 504 680\$00, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 3573-01/160007.9, autuado em 23/01/2001 e que corre termos no Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 2 (cfr. doc. junto a fls. 239 dos autos);

4^o). Em 23 de fevereiro de 2001, foi lavrada a Certidão de Dívidas n.º 74/2001 do Centro Regional da Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo, da qual consta que a Sociedade A....., Ld^a, não efetuou o pagamento das contribuições referentes aos meses de 07/2000 e 08/2000, no montante global de Esc.: 797 819\$00, que deu origem ao processo de execução fiscal n.º 3573-01/160080.0, autuado em 22/03/2001 e que corre termos no Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 2 (cfr. doc. junto a fls. 241 dos autos);

5^o). Em 19/04/2002, foram apensados os processos executivos n.º 160007.9/01 e 160080.0/01 (cfr. doc. junto a fls. 42 da cópia certificada do processo executivo junto aos autos);

6^o). Entre 19 de abril de 2000 e 09/11/2004, foram efetuados diversos pagamentos por conta da dívida exequenda (cfr. docs. juntos a fls. 243 a 274 dos autos);

7^o). Em 19/04/2002, foi remetida carta precatória para o Serviço de Finanças da Amadora, uma vez que a sede da executada passou a ser na Rua, n.º,, (cfr. doc. junto a fls. 43 da cópia certificada do processo executivo junto aos autos);

8^o). Em 06/05/2002, no âmbito dessa carta precatória foi emitido um Mandado de Penhora de todos os bens da executada (cfr. doc. junto a fls. 72 da cópia certificada do processo executivo);

9^o). Em 14/05/2002, foi efetuada a penhora do direito ao trespasse e arrendamento da loja correspondente à cave do prédio urbano sito na Rua, n.º, (cfr. doc. junto a fls. 78 da cópia certificada do processo executivo junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

10^o). Em 28/02/2005, foi emitido um mandado de penhora de todos os bens pertencentes à devedora originária (cfr. doc. junto a fls. 275 dos autos);

11^o). Em 21 de junho de 2005, foi lavrado um “*Auto de Diligencias*” do qual consta que: “(...) a executada Sociedade A....., Ld^a, contribuinte n.º, exerce a sua atividade na Est.,, fração “.....”, em, local ao qual nos deslocamos no intuito de dar execução ao respetivo mandado de penhora. Recolhidos determinados elementos da documentação contabilística da empresa, procedeu-se à penhora dos respetivos créditos contabilizados pela executada, tendo-se para tal oficiado sessenta e uma entidades. Das respostas positivas até à presente data, contabilizam-se créditos penhorados no montante de € 2.777,94 (...). Penhorou-se também a conta bancária titulada pela empresa no Banif, a qual se encontrava devedora. Todas as penhoras foram feitas no âmbito do processo n.º 3573200001018981 e Aps. Sendo notória a insuficiência de meios da executada para solver as suas dívidas fiscais, propõe-se o desencadear imediato do processo de reversão contra os responsáveis subsidiários da mesma. (...)” (cfr. doc. junto a fls. 278 dos autos);

12^o). Em 03/04/2006, foi proferido o seguinte despacho: “Face às diligencias de fls. 135, determino a preparação do processo para efeitos de reversão da(s) execução (ões) contra B....., contribuinte

n.º, morador em AVª, N - na qualidade de Responsável subsidiário, pelas dívidas abaixo discriminadas. Face ao disposto nos normativos do n.º 4 do art. 23º e do art. 60º da Lei Geral Tributária, proceda-se à notificação do(s) interessado(s), para efeitos do exercício do direito de audição prévia, fixando-se o prazo de --- dias a contar da notificação, podendo aquela ser exercida por escrito/oralmente (1) (...)” (cfr. doc. junto a fls. 279 dos autos);

13º). Por ofício de 03/04/2006, foi a oponente notificada para exercer o seu direito de audição prévia (cfr. doc. junto a fls. 281 dos autos);

14º). Em 24/05/2006, foi proferido despacho de reversão das dívidas identificadas nos pontos 1 a 3, nos seguintes termos: “Face às diligências de fls. 135, determino a preparação do processo para efeitos de reversão da(s) execução (ões) contra B....., contribuinte n.º morador em Avª, n.º - na qualidade de Responsável subsidiário, pela dívida abaixo discriminada. Atenta a fundamentação infra, a qual tem de constar da citação, proceda-se à citação do(s) executado(s) por reversão, nos termos do art. 160º do C.P.P.T. para pagar no prazo de 30 (trinta) dias, a quantia que contra si reverteu sem juros de mora nem custas (nº 5, do art. 23º da L.G.T.). (...) FUNDAMENTOS DA REVERSÃO Insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal. (...)” (cfr. doc. junto a fls. 282 dos autos);

15º). Em 01/06/2006, a oponente foi citada, por reversão, para o presente processo de execução fiscal, conforme ofício de citação datado de 24/05/2006, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, (cfr. docs. juntos a fls. 284 e 285 dos autos);

16º). A oponente era sócia e única gerente da devedora originária (cfr. doc. junto a fls. 45 dos autos);

17º). Entre 1/08/1991 e 1997, a oponente foi empregada da sociedade “C....., Lda. (cfr. doc. junto a fls. 41 dos autos);

18º). Em 5 de junho de 1998, a A....., Lda. comunicou ao Centro Regional da Segurança social que vários trabalhadores D....., Lda., entre os quais a oponente, passaram a ser seus trabalhadores (cfr. doc. junto a fls. 47 dos autos);

19º). Alguns funcionários da D....., Lda. passaram para a A....., Lda., e quando saíram desta última foi-lhes contado todo o tempo inclusivamente o prestado na primeira;

20º). Quando falhou a representação maioritária representação da A....., Lda., esta passou a ter grandes dificuldades;

21º). A....., Lda., herdou ativo e passivo da A....., Lda.;

22º). A oponente procurou recuperar créditos que a devedora originária possuía junto de clientes;

23º). A oponente, quando começaram as dificuldades financeiras da empresa, reduziu o seu ordenado.

B) No acórdão fundamento:

Em sede de probatório o M. Juiz do Tribunal “*a quo*” fixou a factualidade que considerou relevante para a aplicação do direito que no caso entendeu aplicável, constante das alíneas A) a I) do mesmo, factualidade que, face à sua extensão (correspondente a cerca de quinze folhas do processado), quer sobretudo porque, “depois de aqui devidamente analisada, se revela não ser necessário alterar, segundo as várias vertentes do direito aplicável, dá-se a mesma por completamente reproduzida nos termos do disposto no art.º 713.º, n.º 6 do Código de Processo Civil (CPC)”.

VIII. 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.

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

“Não merecendo contestação, por impressiva, nos termos dos arts. 23.º, n.º 4, 77.º, n.º 1 LGT e 268.º, n.º 3 CRP, a exigência legal de fundamentação do despacho de reversão, enquanto veículo único de efetivação da responsabilidade tributária subsidiária, sem prejuízo de a avaliação do respetivo preenchimento ter de respeitar as particularidades de cada caso concreto, ser, portanto, casuística, podemos apontar o que se pode designar por núcleo mínimo, elementos imprescindíveis, do conteúdo dos fundamentos a incluir, a externar, no texto do próprio despacho, pelo que, será em função dos “*termos contextuais*” deste, o determinar da sua validade e legalidade.

Assim, desde logo, emerge um pressuposto de cariz substantivo, essencial, da reversão de qualquer execução fiscal, inscrito nos arts. 153.º, n.º 2 CPPT e 23.º, n.º 2 LGT, correspondente à declaração da inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário (e seus sucessores). Doutra banda, na condição de requisito constitutivo do direito à reversão, encontramos a gerência, mais, específica e exigentemente, o exercício efetivo da gerência, o qual, estando em análise situações (como a presente) suscetíveis de enquadramento na previsão do art. 24.º, n.º 1 LGT, impõe a circunstanciada indicação do período do exercício do cargo: se na data da constituição das dívidas exequendas e/ou se na data do pagamento ou entrega do tributo respetivo. Obviamente, não podemos olvidar que ambos os apresentados pressupostos têm de ser alegados, incorporados, no despacho de reversão e comprovados pela administração tributária/at, com a obrigatoriedade de indicação das normas legais em que esta faz apoiar a responsabilidade subsidiária imputada ao revertido, para permitir-lhe conhecer e questionar, atacando, se necessário, os concretos pressupostos determinantes da reversão da execução contra si.

Avançados estes critérios de aferição do, eventual, vício da falta de fundamentação do despacho que reverta qualquer execução fiscal, imediatamente, presente o teor do ponto 14. dos factos provados, complementado com a análise integral do documento («DESPACHO (REVERSÃO)») reproduzido a fls. 282, percecionamos, quanto à decisão de reversão emitida contra a oponente, nos autos executivos visados por esta oposição, a total ausência de menção do exercício da gerência pela revertida, bem como, a completa omissão de indicação da norma legal, sustentante da imputada responsabilidade subsidiária. Ora, estes défices são, objetiva e independentemente de qualquer tipo de adivinhação sobre se, pelo conteúdo da petição de oposição, a oponente compreendeu o sentido e o alcance da ocorrida reversão, idóneos, bastantes, para reputarmos insuficiente a fundamentação do despacho apreciando, insuficiência essa que encerra vício equiparável à falta de fundamentação, com a mesma consequência direta: a anulação do ato afetado (arts. 125.º n.º 2 e 135.º CPA)

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

“Para julgar, nesta parte, a oposição à execução fiscal improcedente, considerou o M. Juiz do Tribunal “*a quo*”, em síntese, que o despacho de reversão contra o ora recorrente, se encontra suficientemente fundamentado, face ao apuramento da inexistência de bens por parte da devedora originária, e que nenhuns o mesmo ora recorrente veio provar existirem, pelo que a execução podia ser contra o mesmo revertida.

Para o recorrente, de acordo com a matéria das conclusões das alegações do recurso e que delimitam o seu objeto, apenas contra esta fundamentação se vem insurgir, continuando a entender que o despacho de reversão deveria provar não só a inexistência de bens da originária devedora, como também, a demonstração da sua gerência de facto e a sua culpabilidade na inexistência de bens penhoráveis, continuando assim a defender a tese já por si sufragada em sede de petição de oposição à execução fiscal.

VIII.3. Temos então que no acórdão recorrido estava em causa a apreciação da fundamentação do despacho de reversão, tendo-se decidido expressamente que o mesmo não estava fundamentado uma vez que existia total ausência de *menção* do exercício da gerência pelo revertido, bem como a completa omissão da indicação da norma legal sustentante da imputada responsabilidade subsidiária.

Por sua vez, no acórdão fundamento suscitava-se a questão de saber se no despacho de reversão se deveria provar não só a inexistência de bens da originária devedora, como também, a demonstração da sua gerência de facto e a sua culpabilidade na inexistência de bens penhoráveis.

Aliás, já na oposição o oponente pugnava pela ilegalidade do despacho de reversão por este não conter elementos demonstrativos da gerência e da sua pretensa “culpabilidade” na inexistência de bens penhoráveis da executada originária.

E decidiu-se que não era necessário demonstrar no despacho de reversão factos relativos à gerência do responsável subsidiário.

Temos então que não existe contradição entre os citados arestos, já que, se no acórdão recorrido de decidiu que constituía falta de fundamentação a ausência de menção do exercício da gerência pelo revertido, bem como a completa omissão da indicação da norma legal sustentante da imputada responsabilidade subsidiária, no acórdão fundamento não se disse o contrário, decidindo-se que não era necessário demonstrar no despacho de reversão factos comprovativos da gerência. Ora, uma coisa é menção, outra demonstração. Ao afirmar-se a desnecessidade de demonstração não se afirmou a desnecessidade de menção.

Concluimos, assim, pela não oposição de acórdãos, pelo que o recurso é julgado findo ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT.

IX. Nestes termos e pelo exposto, ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT, julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de março de 2013. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs*.

Acórdão de 13 de Março de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Procedimento de revisão. Perito independente. Preterição de formalidade legal. LGT.

Sumário:

- I — O regime de intervenção de perito independente, a requerimento do contribuinte, previsto nos arts. 91.º e 92.º da LGT, é aplicável a todas os pedidos de revisão apresentados após a entrada em vigor da LGT, em 1-1-1999, desde que o contribuinte o requeira, nos termos do n.º 4 do referido art. 91.º.*
- II — O facto de, no momento da entrada em vigor da LGT, não estar ainda constituída a Comissão Nacional prevista nos seus arts. 93.º e 94.º e elaborada lista de peritos independentes, não obsta ao exercício desse direito pelo contribuinte a partir da entrada em vigor da LGT, como evidencia o art. 3.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro.*
- III — A falta de nomeação de perito independente requerida pelo contribuinte no procedimento de revisão, em momento anterior à publicação das listas de peritos a que se refere o artigo 93.º da Lei Geral Tributária, consubstancia preterição de formalidade legal invalidante da decisão da comissão de revisão bem como de todo o procedimento posterior, incluindo a liquidação de imposto assente na matéria tributável fixada.*

Processo n.º 1134/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

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 27 de Março de 2012 (a fls. 105 a 118 dos autos), que concedeu provimento ao recurso inter-

posto por A....., LDA, com os sinais dos autos, da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, de 1 de Setembro de 2009, e julgou procedente a impugnação deduzida contra liquidação de IVA e juros compensatórios do ano de 1997, no montante global de 2.514,08, 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 Norte de 21 de Abril de 2005, proferido no recurso n.º 00386/04 (junto a fls. 140 a 145 dos autos), *ao ter deliberado que, após 01/01/99, a falta de organização e publicação das necessárias listas de peritos independentes não podia funcionar como impedimento para o exercício dos direitos reconhecidos pelo art. 91.º da LGT, como seja o da nomeação de perito para intervir na comissão.*

O recorrente apresentou (a fls. 135 a 138) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados.

Por despacho de 26 de Junho de 2012 (fls. 166, frente e verso, dos autos) 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, ordenando-se em consequência a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

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

A. No presente recurso, confirmada que está a existência de oposição de Acórdãos, vem a FP pugnar pela aplicação na presente situação da mesma solução jurídica adoptada pelo Acórdão Fundamento.

B. A questão que foi decidida de modos diferentes pelos dois Acórdãos, é a de que, foi realizada reunião no âmbito de pedido de revisão de matéria colectável nos termos do n.º 1 do artigo 91.º da LGT, estando presentes apenas o perito designado pela AT e o perito nomeado pelo Contribuinte, sem que estivesse presente o requerido perito independente.

C. Com a entrada em vigor da LGT foi alterado o procedimento de revisão permitindo ao contribuinte requerer a designação de perito independente para intervir no procedimento (art.º 91.º e 92.º da LGT).

D. Contudo os peritos independentes teriam de ser sorteados de entre uma lista elaborada previamente por uma Comissão Nacional de Revisão (artº 93.º e 94.º), comissão essa, também criada pela mesma alteração legislativa à LGT, a qual também dependia de regulamentação através da publicação de outro diploma-

E. As listas de peritos independentes só foram publicadas em Diário da República por aviso em 25/07/2000, ou seja, depois de realizada a reunião da comissão de revisão.

F. Em face disso, a AT à data da realização da reunião referida encontrava-se impossibilitada de nomear o perito independente, pois que, tais listas ainda não tinham sido oficialmente publicadas.

G. Razão pela qual, se segue o entendimento preconizado pelo acórdão fundamento, ao decidir que: «(...) se à data em que o contribuinte requereu essa nomeação ainda não estavam organizadas e publicadas as listas, a Administração Tributária não podia nomear perito independente por impossibilidade legal, por tal nomeação só poderia ocorrer entre peritos constantes daquelas listas. 3 – E, assim sendo, não sofre de vício de forma por preterição de formalidades legais a reunião de peritos que teve lugar no processo de revisão sem a participação do perito independente.

H. Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida no sentido sustentado no presente recurso, e de acordo com o sentido decisório do Acórdão fundamento.

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

2 – A recorrida não contra-alegou.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, após promoção sobre o trânsito em julgado do acórdão fundamento, emitiu o parecer de fls. 190, frente e verso, concluindo no sentido do provimento do recurso.

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 a falta de nomeação de perito independente requerida pelo contribuinte no procedimento de revisão, em momento anterior à publicação das listas de peritos a que se refere o artigo 93.º da Lei Geral Tributária, consubstancia preterição de formalidade legal invalidante da decisão da comissão de revisão e de todo o procedimento posterior, incluindo a liquidação de imposto, como concluiu o acórdão recorrido, ou se, ao invés, a reunião de *peritos não sofre de vício de forma por preterição de formalidades legais*, como decidido no acórdão fundamento, dada a *impossibilidade legal* de nomeação de perito independente.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

- a) A impugnante foi notificada, em 21.12.2007, da decisão proferida no recurso hierárquico;
- b) Em 25.03.2008, sob registo postal, foi remetida para o serviço de finanças de Gouveia a petição inicial da impugnação constante de fls. 4 a 16.
- c) A petição referida em b) deu entrada nos serviços de finanças de Gouveia em 26/03/2008, conforme carimbo apostado a fls. 4.
- d) A impugnante foi objecto de inspecção conforme cópia de relatório elaborado em 23.2.1999 e constante de fls. 18 a 31 do PA apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido.
- e) Nesse relatório a fls. 28 sob o n.º 5.3 consta o seguinte:

Liquidação oficiosa de IVA por métodos indiciários

Na sequência das correcções efectuadas às prestações de serviços através dos métodos indiciários, previstos no art. 51 do CIRC e nos termos dos artigos 1.º n.º 1 alínea b), art. 3 n.º 1 alínea b) e art. 7º n.º 1 alínea b) do CIVA, está em falta o IVA, indicado no quadro seguinte, para o qual se procederá à liquidação oficiosa nos termos do art. 84 n.º 1 do CIVA.
- f) Nesse quadro e referente ao exercício de 1997 consta correcção aos serviços prestados efectuada por métodos indiciários no montante de 2.500.000\$00 e IVA em falta à taxa de 17% no montante de 425.000\$00, tendo o IVA em falta sido repartido por todo o ano conforme consta a fls. 29 do relatório.
- g) Com data de 23.2.99 foi elaborada a Nota de Apuramento Mod. 382 referente ao ano de 1997 conforme cópia de fls. 32 e 32v onde consta o apuramento do montante da liquidação adicional – n.º 1 do art. 84 (recurso a presunções ou estimativas) no montante de 425.000\$00.
- h) A impugnante apresentou pedido de revisão nos termos do n.º 1 do art. 91º da LGT e aí requereu a nomeação de um perito independente (cfr. fls. 44 a 47 do PA apenso).
- i) Na sequência do pedido de revisão, por despacho de 8.11.99 foi marcada, para 30.11.99, reunião entre o perito designado pelo órgão da AT e o perito indicado pela impugnante (cfr. fls. 44 e 45).
- j) Os peritos referidos em i) reuniram em 30.11.99 e não tendo estabelecido acordo elaboraram os pareceres cujas cópias constam de fls. 50 a 53 (cfr. fls. 48 a 53 do PA apenso).
- k) Por despacho de 7.12.99 foi mantido o IVA fixado (cfr. fls. 54 e 54v do PA apenso).
- l) Em 21.6.2000, sob registo postal, foi remetida para o serviço de finanças pela A..... reclamação graciosa contra as liquidações de IVA e juros compensatórios referentes ao ano de 1997 nos montantes de 425.000\$00 e 79.028\$00, respectivamente, cujos prazos de cobrança voluntária terminaram em 31.3.2000 (cfr. fls. 37 dos autos, fls. 2 do proc. de reclamação apenso e fls. 2 e 8 a 11 do PA apenso).
- m) A reclamação graciosa esteve parada entre 1.3.2001 e 21.7.2003 (cfr. fls. 43 e 43v do PA apenso).
- n) A A..... foi notificada em 1.9.2003 do indeferimento da reclamação graciosa (cfr. fls. 63 a 65 do PA apenso), tendo o seu mandatário sido notificado desse indeferimento em 26.12.2003 (cfr. fls. 78 e 79 do PA apenso).
- o) Em 15.1.2004 apresentou a A..... recurso hierárquico que esteve parado entre 4.2.2004 e 27.11.2007, tendo o mesmo sido indeferido por despacho de 10.12.2007 notificado em 21.12.07 por carta registada com AR (cfr. fls. 2 a 25 do PA apenso).
- p) Para cobrança coerciva da dívida em causa de IVA e juros compensatórios do ano de 1997 foi instaurada contra A..... execução fiscal autuada em 29.8.2000, tendo a executada sido citada por aviso postal em 1.9.2000 e a execução sido suspensa por despacho de 4.11.2003 face à penhora garante da dívida (cfr. fls. 1 a 25 do PA apenso).

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 julgou que a falta de nomeação de perito independente requerida para intervir na comissão de revisão constitui preterição de formalidade legal que torna ilegal a fixação da matéria tributável em causa e gera a anulação da liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios de 1997, fundamento este determinante para a procedência da impugnação deduzida e conseqüente anulação da liquidação sindicada. (acórdão recorrido, a fls. 116 a 118 dos autos)

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste 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 2008, 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 a falta de nomeação de perito independente requerida pelo contribuinte no procedimento de revisão, em momento anterior à publicação das listas de peritos a que se refere o artigo 93.º da Lei Geral Tributária, consubstancia ou preterição de formalidade legal invalidante da decisão da comissão de revisão e dos actos consequentes deste, incluindo a liquidação de imposto sindicada.

A esta questão, respondeu o Acórdão recorrido em sentido afirmativo, fundamentando o decidido no entendimento firmado pelo Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 13 de Fevereiro de 2008, rec. n.º 686/07, que confirmou o Acórdão do TCAN proferido no rec. 61/01, e onde, em síntese, se afirmou que *o regime de intervenção de perito independente, a requerimento do contribuinte, previsto nos arts 91.º e 92.º da LGT, é aplicável a todos os pedidos de revisão apresentados após a entrada em vigor da LGT, em 1-1-1999, desde que o contribuinte o requeira, nos termos do n.º 4 do referido artigo 91.º, sendo que o facto de, no momento da entrada em vigor da LGT, não estar ainda constituída a Comissão Nacional prevista nos seus arts. 93.º e 94.º e elaborada lista de peritos independentes, não obsta ao exercício desse direito pelo contribuinte a partir da entrada em vigor da LGT, como evidencia o art. 3.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro*. Daí, conclui, o Acórdão recorrido, que tendo sido requerida a intervenção de perito independente e não tendo este tido intervenção na comissão, houve preterição de formalidade legal invalidante da decisão aí tomada e dos actos subsequentes desta, incluindo a liquidação de IVA sindicada, razão pela qual julgou procedente a impugnação, anulando a liquidação de imposto.

Já o acórdão fundamento considerou, ao invés e em síntese, que *se à data em que o contribuinte requereu essa nomeação ainda não estavam organizadas e publicadas as listas, a Administração Tributária não podia nomear perito independente por impossibilidade legal, por tal nomeação só poderia ocorrer entre peritos constantes daquelas listas*. 3 – E, assim sendo, *não sofre de vício de forma por preterição de formalidades legais a reunião de peritos que teve lugar no processo de revisão sem a participação do perito independente*.

Estamos, pois, perante respostas divergentes à mesma questão fundamental de direito, no quadro de uma situação de, não sendo idêntica, é similar no que respeita sua subsunção às mesmas normas legais, como se conclui do confronto entre as alíneas h) e i) do Acórdão recorrido com as alíneas b), c) e e) do Acórdão fundamento, 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 relativamente à questão decidenda o entendimento assumido, por maioria, no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 13 de Fevereiro de 2008, proferido no recurso n.º 686/07 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 juízes 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. 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*, 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 que fora acolhida no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 13 de Fevereiro de 2008, rec. n.º 686/07, que confirmou o Acórdão do TCAN proferido no rec. 61/01, e onde, em síntese, se afirmou que *o regime de intervenção de perito independente, a requerimento do contribuinte, previsto nos arts 91.º e 92.º da LGT, é aplicável a todos os pedidos de revisão apresentados após a entrada em vigor da LGT, em 1-1-1999, desde que o contribuinte o requeira, nos termos do n.º 4 do referido artigo 91.º, sendo que o facto de, no momento da entrada em vigor da LGT, não estar ainda constituída a Comissão Nacional prevista nos seus arts. 93.º e 94.º e elaborada lista de peritos independentes, não obsta ao exercício desse direito pelo contribuinte a partir da entrada em vigor da LGT, como evidencia o art. 3.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro*. No referido Acórdão do TCAN que o citado Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário confirmou, foi ainda decidido que *a não intervenção, devidamente requerida pelo contribuinte, de perito independente em procedimento de revisão, constitui preterição de formalidade legal essencial, susceptível de influenciar e determinar negativamente, no sentido de que o resultado final não será o mais rigoroso e tecnicamente fiável, a fixação da matéria tributável relevante, o que tem implicações necessárias no sequente apuramento dos tributos, sendo certo que o acto de liquidação, nestas situações, se reconduz à mera aplicação das competentes taxas*.

Embora não tenha sido subscrito pelos juízes 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 que se revela a mais consentânea com a intenção do legislador de conferir maior tutela ao contribuinte no (então novo) procedimento de revisão da matéria tributável fixada por recurso a métodos indirectos.

Assim, como se disse naquele Acórdão:

«5 – A Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, concedeu ao Governo autorização legislativa para aprovar uma lei geral tributária, fixando, como sentido geral da autorização, além do mais, que *«a lei geral tributária visará aprofundar as normas constitucionais tributárias e com relevância em direito tributário, nomeadamente no que se refere à relação tributária, ao procedimento e ao processo, com reforço das garantias dos contribuintes, da participação destes no procedimento, da igualdade das partes no processo»*.

Para a prossecução dos fins indicados, autorizou-se o Governo a, além do mais, *«introduzir no procedimento da determinação indirecta da matéria colectável a figura do perito independente»*.

O regime da intervenção do perito independente no procedimento de determinação indirecta da matéria colectável foi concretizado nos arts. 91.º e 92.º da LGT, reconhecendo-se ao sujeito passivo o direito de requerer a nomeação de perito independente (art. 91.º, n.º 4).

O DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro através do qual foi aprovada a LGT fixou o regime da sua aplicação no tempo, estabelecendo, como data da entrada em vigor geral, o dia 1-1-1999 (art. 6.º deste Decreto-Lei). Especificamente no que concerne à aplicação do novo regime de revisão da matéria tributável, incluíram-se neste Decreto-Lei as regras de que ele só se aplica a reclamações apresentadas após a sua entrada em vigor (art. 3.º, n.º1), de que até à entrada em vigor do novo CPT (que veio a ser o CPPT) o contribuinte podia optar pelo regime de reclamação previsto nos arts 84.º e seguintes do CPT então vigente (n.º 2 do mesmo artigo) e de que, até à reorganização da Direcção-Geral de Impostos, eram considerados órgãos da administração tributária do domicílio ou sede dos sujeitos passivos os directores distritais de finanças e os directores de finanças das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (art. 4.º do mesmo Decreto-Lei).

Há, assim, uma manifestação legislativa clara no sentido de aplicar o novo regime de revisão da matéria tributável imediatamente a todas as reclamações apresentadas após 1-1-1999, a não ser que

o contribuinte optasse pelo regime do CPT, até à entrada em vigor do CPPT que veio a ocorrer em 1-1-2000 (art. 4.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro).

Não há qualquer suporte normativo para afirmar que o n.º 4 do art. 91.º da LGT não entrou em vigor em 1-1-1999, como expressamente se refere no art. 6.º relativamente à globalidade da LGT, pois até há uma referência *expressa* no art. 3.º, n.º 1, do DL n.º 398/98, à *imediata aplicação do novo regime* de revisão da matéria tributável a todas as reclamações apresentadas após a sua entrada em vigor, desde que o contribuinte não optasse pelo regime anterior.

Por outro lado, a diferença essencial entre o novo regime de revisão da matéria tributável e o anterior é precisamente a generalização da possibilidade de o contribuinte requerer a intervenção do perito independente, que até então, só podia ter lugar em casos de «*especial complexidade*», se a matéria tributável reclamada fosse superior ao produto do salário mínimo nacional mais elevado por 250 (art. 85.º-A do CPT, aditado pelo DL n.º 24/98, de 9 de Fevereiro).

O velho regime de revisão, esse, a partir da entrada em vigor da LGT, apenas poderia ser aplicado nos casos em que o contribuinte por ele optasse.

(...)

Na verdade, há uma intenção legislativa clara e reiterada no sentido de reconhecer ao contribuinte a possibilidade de fazer intervir um perito independente no procedimento de revisão da matéria tributável, que se manifestou, primeiramente, no art. 52.º, n.º 2, da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, depois no DL n.º 24/98, de 9 de Fevereiro, a seguir na Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, e, finalmente, na LGT.

Por outro lado, o legislador da LGT não teria razão para crer que fosse especialmente moroso para o Ministério das Finanças (O Ministro das Finanças é a entidade encarregada de regulamentar o funcionamento da Comissão Nacional de Revisão, nos termos do n.º 5 do art. 94.º da LGT.) pôr em funcionamento a Comissão Nacional de Revisão que devia elaborar as listas de peritos, pois quando foi aprovada a LGT, em Conselho de Ministros de 28-10-1998, já há vários meses, desde Fevereiro desse ano, que estava em vigor o DL n.º 24/98, que previa também a criação de uma comissão para elaboração de uma lista daquele tipo.

(...)

Esta conclusão é particularmente evidente no caso da LGT, pois, por um lado, à face do seu art. 11.º, que fixa os critérios de interpretação da lei fiscal, não há qualquer suporte para adoptar um critério interpretativo que se reconduza a, na dúvida sobre a interpretação da lei, preferir a interpretação que melhor assegura a cobrança de impostos em vez daquela que melhor assegura os direitos do contribuinte, e, por outro lado, a preocupação legislativa que esteve subjacente à LGT, que é de primacial importância para determinação do pensamento legislativo, foi manifestamente a de assegurar e reforçar os direitos procedimentais e processuais dos contribuintes e não a de assegurar a eficácia da cobrança de impostos à custa dos direitos procedimentais que ela lhes reconhece. Assim, é de concluir que a solução correcta da questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a que foi adoptada no acórdão recorrido.»

(fim de citação).

O acórdão recorrido, assente neste entendimento, concluiu, em sintonia, que a falta de nomeação de perito independente requerida pelo contribuinte no procedimento de revisão, em momento anterior à publicação das listas de peritos a que se refere o artigo 93.º da Lei Geral Tributária, consubstancia preterição de formalidade legal invalidante da decisão da comissão de revisão, e conseqüentemente de todo o procedimento posterior, incluindo o acto de liquidação (adicional) de imposto, no que não merece qualquer censura.

É que, como bem se consignou no voto de vencido da Senhora (então) Desembargadora Dulce Neto aposto no Acórdão fundamento, *constituindo fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente a preterição de formalidades legais (artigo 99.º alínea d) do CPPT), preterição que pode consubstanciar-se na omissão de qualquer acto previsto legalmente para o procedimento tributário e estando prevista a intervenção de perito independente nos procedimentos de revisão da matéria colectável desde a data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, a Administração estava adstrita ao dever de nomear e convocar esse perito para o debate contraditório do procedimento de revisão, atento as garantias adicionais dos contribuintes que decorrem dessa intervenção, previstas no art. 92º n.º 7 e 8 da LGT, não sendo o facto de à data em que se realizou a reunião da comissão de revisão ainda não se encontrarem publicadas as listas distritais de peritos, (...) pretexto para desrespeitar a lei, a qual, insiste-se, se encontrava já em vigor relativamente a todo este novo regime de revisão da matéria tributável, tanto mais que essa falta não pode ser imputada ao contribuinte.*

Ora, a preterição dessa formalidade tem relevância invalidante, pois que é susceptível de causar uma lesão efectiva e real dos interesses ou valores protegidos pelo preceito violado, daí que plenamente se justifique o julgado de que ocorre preterição de formalidade legal determinante da invalidade do acto e dos que dele dependam, incluindo o de liquidação.

Pelo exposto, necessário é concluir que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* (relatora) — *José da Ascensão Nunes Lopes* — *Francisco António Pedrosa de Areal Rothes* — *Lino José Batista Rodrigues Ribeiro* — *Pedro Manuel Dias Delgado* — *Maria Fernanda dos Santos Maçãs* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *João António Valente Torrão* (revendo posição assumida no acórdão fundamento do qual fui relator).

Acórdão de 13 de Março de 2013.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade das questões suscitadas e resolvidas, perante quadro legal substancialmente idêntico e substancial identidade das situações fácticas.

Processo n.º 1268/12-50.

Recorrente: Fazenda Pública

Recorrido: A... Company.

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

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

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12 de Junho de 2012 (a fls. 530 a 541 dos autos), que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 21 de Dezembro de 2011, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por A... COMPANY LIMITED – SUCURSAL EM PORTUGAL, vem, nos termos dos artigos 30º alínea b) do ETAF e 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), interpor recurso para este Supremo Tribunal, por oposição com o Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Maio de 2010, proferido no recurso n.º 0130/10 (junto a fls. 567 a 574 dos autos).

O recorrente apresentou (a fls. 563 a 566) alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados, contra-alegando a recorrida nos termos de fls. 589 a 593v, concluindo pela inexistência de oposição.

Por despacho de 2 de Outubro de 2012 (fls. 595 dos autos) do Exmo. Relator no Tribunal Central Administrativo Sul veio o recurso a ser admitido, no entendimento de *poder haver oposição*, ordenando-se em consequência a notificação das partes para as alegações sucessivas, nos termos do n.º 5 do art. 284.º do CPPT.

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

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

B. No que se refere à identidade de situações de facto, verifica-se que, em ambos os arestos, o fundamento e o recorrido esteve em causa a notificação de liquidações para a morada fiscal dos sujeitos passivos, sem que tivesse sido feita qualquer alteração de domicílio fiscal, naquele período em causa.

E em ambos os casos, os avisos de recepção das cartas expedidas vieram devolvidas sem indicação do motivo pelo qual não foi entregue.

C. Relativamente à identidade da questão de direito, esta circunscreve-se à interpretação dada ao art. 39.º n.ºs 1 e 5 e 6 do CPPT. Pelo que em ambos os Acórdãos, recorrido e fundamento, está em causa o funcionamento ou não da presunção legal do referido artigo, nos casos em que a carta é devolvida sem a menção do motivo pelo qual não foi entregue.

D. Os Acórdãos em causa decidiram diferentemente tal questão de direito, e enquanto que o Acórdão fundamento, decide, que compete aos destinatários a prova de que tais avisos não lhe foram facultados, no acórdão recorrido sustenta-se que é a Administração Tributária que tem de provar que o aviso foi colocado na caixa de correio da oponente, não valendo a presunção dos n.ºs 1, 5 e 6 do art.º 39.º do CPPT.

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

F. Assim, deve ser entendido que, que quando as cartas são devolvidas apenas com a menção de que não foi reclamada, deve funcionar a presunção de notificação decorrente dos n.ºs 1, 5 e 6 do art. 39.º do CPPT.

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

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

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

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

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos seguintes termos:

Questão prévia: da alegada oposição de Acórdãos

(i) A decisão proferida pelo Exmo. Senhor Relator Juiz Desembargador a fls. 595., de que pode haver oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, não faz, neste âmbito, caso julgado, nem impede ou desobriga este Venerando STA de a apreciar, nos termos do art. 685.º-C, n.º 5 do CPC, podendo, se for caso disso, ser julgado findo o respectivo recurso;

(ii) A recorrida reafirma a sua convicção de que não se verifica a alegada oposição de acórdãos, pelo que deverá o recurso ser julgado findo, já que, entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, verifica-se uma absoluta falta de identidade entre situações de facto;

(iii) Resulta do Acórdão recorrido que, no que concerne às liquidações de IVA, dos 1.º e 4.º trimestres de 2003, não foi comprovado pela Administração Fiscal qualquer envio de cartas registadas;

(iv) No Acórdão fundamento, ficou efectivamente demonstrado que a Administração Fiscal procedeu à notificação da liquidação através de carta registada com aviso de recepção;

(v) Por outro lado, resulta do Acórdão recorrido que as restantes notificações dos actos de liquidação de impostos foram devolvidos ao remetente sem qualquer referência ao motivo, à causa, dessa devolução;

(vi) Já o Acórdão fundamento vem, totalmente ao contrário da situação de facto subjacente ao Acórdão recorrido, determinar que ficou efectivamente demonstrado que a Administração Fiscal procedeu à notificação da liquidação através de carta registada com aviso de recepção, a qual, após duas tentativas, “veio devolvida com a indicação de não reclamado” (sublinhado nosso), ou seja, foi possível identificar o motivo a devolução;

(vii) Assim, não se verificando, no Recurso de oposição de Acórdãos, identidade factual que seja subsumível a uma situação de facto substancialmente idêntica (não obstante a tentativa da Recorrente de alterar a realidade dos factos), não pode consequentemente concluir-se que haja oposição nos acórdãos em confronto;

(viii) Na verdade, tanto no Acórdão fundamento, como no Acórdão recorrido, interpretou-se a norma jurídica de forma idêntica, dando-se solução diversa ao caso concreto de cada um dos processos, em face da diferente situação fáctica;

(ix) Não se encontra, pois preenchido o condicionalismo previsto no art. 284.º do CPPT, pelo que deverá o presente recurso ser julgado findo.

Do correcto julgamento de facto e de direito do Acórdão recorrido

(x) A Recorrente pretende com o presente recurso reagir contra o Douo Acórdão que confirmou a Doua Sentença proferida em 1.ª instância, a qual julgou procedente a oposição deduzida pela Recorrida contra o processo de execução fiscal n.º 3522200801051067 e Apensos, contra si instaurado

para cobrança coerciva de dívidas de IRC e IVA, e respectivos juros compensatórios, referentes ao exercício de 2003;

(xi) Resultou da matéria de facto dada como provada pelo Douto Tribunal de 1.ª Instância, e confirmada pelo Douto Acórdão recorrido, que “nada logrou a administração tributária comprovar quanto à notificação das liquidações de IVA do 1.º trimestre de 2003, no montante de €298.206,00, e do 4.º trimestre de 2003, no montante de €272.919,64, e apesar de expressamente instada a fazê-lo”;

(xii) Sendo que “Quanto às demais liquidações, a administração tributária efectivamente remeteu notificações através de correio registado simples, no caso das liquidações de IRC, e através de correio registado com aviso de recepção, no caso das liquidações de juros compensatórios de IVA”.

(xiii) Contudo, “Tais notificações conforme consta da factualidade dada como assente, foram todas devolvidas ao remetente, sem que se tenha comprovado nos autos que os serviços postais tenham deixado algum aviso ao sujeito passivo, para efeito de levantamento da correspondência”;

(xiv) Assim, nenhuma censura merece o Douto Acórdão recorrido, porquanto não resulta da matéria de facto dada por assente, e bem, qualquer comprovação, por parte da Recorrente, relativamente às liquidações adicionais de IVA referentes ao 1.º e 4.º trimestre de 2003;

(xv) Com efeito, notificada a Recorrente, através do Despacho proferido no dia 31 de Outubro de 2011 a fls. 397, para juntar aos autos os registos comprovativos de entrega e aceitação nos CTT, respeitantes aos registos postais simples RY924127399PT e RY924131040PT, através dos quais, alegadamente, teriam sido notificados à Recorrida as liquidações adicionais de IVA referentes a 2003, não logrou a Recorrente apresentar a documentação solicitada;

(xvi) Recaindo sobre a Recorrente, nos termos do artigo 74.º da LGT, bem como do art.º 342.º n.º 1, do Código Civil, o ónus de demonstrar que notificou validamente a recorrida das liquidações adicionais de imposto em questão, e não tendo a mesma logrado apresentar tal prova, não poderá pretender-se que o Douto Acórdão recorrido reconheça que a Recorrente procedeu à notificação das liquidações adicionais de IVA em questão:

(xvii) Constitui direito e garantia constitucional dos administrados, nos termos do n.º 2 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, a exigibilidade de notificação dos actos administrativos que afectem os seus direitos e interesses legalmente protegidos, como o são os actos que afectam a sua situação tributária;

(xviii) Não se poderá considerar que uma notificação é válida e foi efectuada quando se demonstra plenamente que tal notificação não foi efectivamente efectuada, como sucede nos casos em que o correio registado simples seja devolvido, porquanto a presunção prevista no n.º 1 do art.º 39.º do CPPT apenas opera nos casos em que a notificação não seja devolvida, como foi, e bem, decidido no Acórdão recorrido;

(xix) Resulta ainda da matéria de facto dada por assente nos autos que as notificações referentes ao IRC do exercício de 2003 foram efectuadas por correio registado simples, o qual veio devolvido, pelo que, em virtude da devolução das notificações em questão, desde logo se afasta a presunção legal de notificação, cabendo, pois, à Recorrente o ónus da prova de que tal notificação foi efectivamente realizada;

(xx) Assim o decidiu, e bem, o Douto Acórdão Recorrido, em consonância com os doutos Acórdãos deste Venerando STA, de 6 de Maio de 2009, proferido no âmbito do recurso n.º 270/09, de 2 de Março de 2011, proferido no âmbito do recurso n.º 967/10, e de 18 de Fevereiro de 1987, proferido no âmbito do recurso n.º 4015;

(xxi) Resulta manifestamente inconstitucional, por violação do disposto no n.º 3 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa, a interpretação do n.º 6 do art. 45.º da LGT no sentido de que, para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, uma notificação poderá considerar-se válida mesmo quando a Administração Fiscal tenha conhecimento que o correio foi devolvido e, portanto, o contribuinte nunca teve conhecimento de tal notificação;

(xxii) Por outro lado, no que se refere à notificação das liquidações de juros compensatórios referentes a IVA de 2003, através de cartas registadas com aviso de recepção, as quais foram igualmente devolvidas, resulta do Douto Acórdão recorrido a não comprovação de que os serviços postais tenham deixado algum aviso à Recorrida;

(xxiii) Assim, de igual modo, bem andou o Douto Acórdão recorrido ao decidir no sentido de que “nenhuma censura merece o determinante entendimento, avançado pelo tribunal recorrido, no sentido de que se regista a falta de notificação válida dos actos tributários de liquidação de (...) juros à oponente” até porque, caso tivesse aderido à tese da Recorrente, verificar-se-ia, neste caso, o erro de julgamento quanto à aplicação do Direito que a Recorrente apregoa;

(xxiv) A Recorrente não logrou demonstrar nos autos o cumprimento de todas as formalidades inerentes à notificação de impostos e juros compensatórios, em particular, o cumprimento integral dos requisitos previstos no n.º 5 do art. 39.º do CPPT;

(xxv) A presunção prevista nos referidos n.ºs 5 e 6 do art. 39.º do CPPT tem aplicação em duas situações: (i) perante a recusa do destinatário em receber a notificação e (ii) perante o não levantamento

da carta no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal;

(xxvi) Contudo, não consta do probatório dado como assente a existência de avisos a informar que as cartas em questão poderiam ser levantadas;

(xxvii) Neste sentido, não logrou a Recorrente demonstrar que foi efectuada uma comunicação à Recorrida a informar de que poderia levantar as referidas cartas, motivo pelo qual, não se demonstrando que a Recorrida poderia, pelo menos, ter tido conhecimento da existência de qualquer carta nos serviços dos CTT, a fim de serem levantadas, não poderá a recorrente pretender que opere a presunção prevista no n.º 5 do art. 39.º do CPPT;

(xxviii) Sendo certo que o ónus de demonstrar a correcta efectivação da notificação cabia à ora Recorrente (neste sentido vide o Douto Acórdão deste Venerando STA, de 6 de Outubro de 2005, proferido no recurso n.º 500/05);

(xxix) Por conseguinte, bem andou o Douto Acórdão recorrido ao valorar os factos contra a ora Recorrente, no estrito cumprimento e aplicando correctamente e sem censura o disposto no referido art. 39.º do CPPT, de resto, em consonância com a extensa e pacífica Jurisprudência citada pela Recorrida;

(xxx) O legislador decidiu criar uma presunção legal de notificação mas respeitando os princípios constitucionais da segurança jurídica e tutela jurisdicional efectiva, isto é, permitindo apenas que a presunção legal de notificação, nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, opere quando a notificação não tenha sido devolvida, e permitindo apenas que a presunção legal de notificação, nos termos do n.º 5 do art. 39.º do CPPT, opere quando a notificação não tenha sido devolvida, quando o contribuinte se recuse a receber uma determinada notificação ou quando tenha conhecimento ou possibilidade de tomar conhecimento da existência de uma notificação e opte por não a levantar.

(xxxi) Ainda neste sentido, o art. 19.º, n.º 3, da LGT, deverá ser confrontado com a exigência constitucional de notificação aos administrados de todos os actos administrativos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, nos termos do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, e com o direito de impugnação contenciosa de tais actos, assegurado pelo n.º 4 do mesmo art. 268.º, sendo que este preceito constitucional é incompatível com presunções inilidíveis de dispensa de notificações, isto é, não permite que se considere feita uma notificação quando, comprovadamente, ela não foi efectuada;

(xxxii) Assim, teremos de concluir pela inexistência de qualquer erro de apreciação dos factos ou erro de julgamento de Direito no Douto Acórdão recorrido, o qual, face ao probatório dado como assente, decidiu, e bem, que não se poderia presumir a efectivação da notificação das liquidações de IRC e IVA do exercício de 2003, e respectivos juros compensatórios, quando tinha a Recorrente pleno conhecimento que as cartas pelas quais foi tentada a notificação das liquidações subjacentes à dívida exequenda (com excepção das liquidações de IVA dos 1.º e 4.º trimestres de 2003 que nunca foram objecto de qualquer envio de carta) foram devolvidas;

(xxxiii) Neste sentido, será forçoso concluir, como o faz o Douto Acórdão recorrido, que as liquidações de IRC e IVA, relativas ao exercício de 2003, e respectivos juros compensatórios, as quais originaram a dívida exequenda, não foram validamente notificadas à Recorrida antes da instauração da execução, ou seja, não foram notificadas à Recorrida antes de decorridos 4 anos sobre o termo do ano em que ocorreu o facto tributário (art. 45.º da LGT), sendo que essa falta de notificação, provocando a ineficácia do acto tributário de liquidação, torna tal dívida inexigível;

(xxxiv) Pelo que, ao contrário do que alega e conclui a Recorrente, sempre deverá o Douto Acórdão recorrido ser mantido na ordem jurídica, uma vez que o mesmo revela a adequada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 43.º e 39.º, n.ºs 1, 2, 5 e 6 do CPPT, bem como dos artigos 19.º e 45.º da LGT.

Termos em que, sempre com o Mui Douto Suprimento de Vossas excelências, Venerandos Juízes Conselheiros do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Deverá o presente recurso por oposição de Acórdãos ser julgado findo, em virtude da falta de certificação dos requisitos legais exigíveis para a sua admissibilidade; ou, subsidiariamente,

2. Deverá o presente recurso por oposição de Acórdãos ser julgado improcedente e, em consequência, ser mantido “in totum” o Douto acórdão recorrido.

Assim se fazendo JUSTIÇA!

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: acórdão TCA Sul – SCT proferido em 12.06.2012 (em oposição com acórdão STA – SCT proferido em 12 maio 2010 processo n.º 130/10)

FUNDAMENTAÇÃO

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 19 532; 18.05.2005 processo n.º 276/05)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p.475; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156)

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

2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

Questão fundamental de direito: interpretação das normas constantes dos arts. 39º n.ºs 1, 5 e 6 CPPT sobre as consequências jurídicas da devolução de cartas registadas e cartas registadas com aviso de recepção para notificação de actos tributários

A divergência de sentido das decisões expressas nos arestos em confronto não radica em antagónicas interpretações das normas jurídicas interpretandas; antes em diferentes situações fácticas subjacentes, plasmadas nos respectivos probatórios e correctamente enunciadas nas contra-alegações da recorrida (arts. 12º/42º; conclusões (iii)/(iv)), que permitiram conclusões antagónicas:

- no sentido da inexistência de notificação válida dos actos tributários de liquidação de impostos e juros compensatórios (acórdão recorrido)

- no sentido da presunção de notificação dos sujeitos passivos de imposto no 3.º dia útil posterior ao envio da segunda carta registada com aviso de recepção (acórdão fundamento)

3. A decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos (fls. 595) não impede que o pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p.482)

CONCLUSÃO

O recurso deve ser julgado findo

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

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

Concluindo-se no sentido da verificação daqueles requisitos, haverá então que conhecer do seu mérito.

5 – Matéria de facto

No acórdão recorrido encontram-se fixados os seguintes factos:

A. Corre termos no Serviço de Finanças de Oeiras-3 o processo de execução fiscal n.º 3522200701081934 e apensos, no qual figura como executada a oponente “A... COMPANY”, sociedade não residente com estabelecimento estável, tendo por objecto a cobrança coerciva de dívidas provenientes de liquidações de IRC e IVA do ano de 2003, e IRC de 2004, no montante global de €1.801.904,06, assim discriminado:

- IVA do 1.º trimestre de 2003 no montante de €298.206,00;

- IVA do 4.º trimestre de 2003 no montante de €272.919,64;

- juros compensatórios de IVA do 1.º trimestre de 2003 no montante de €2.577,71;

- juros compensatórios de IVA do 1.º trimestre de 2003 no montante de €44.837,11;

- juros compensatórios de IVA do 4.º trimestre de 2003 no montante de €32.690,54;

- IRC de 2003 (retenções na fonte) e juros compensatórios no montante €140.189,25;

- IRC de 2003 e juros compensatórios no montante €715.156,34;

- IRC de 2004 e juros compensatórios no montante €295.327,47

(fls. 48/56).

B. Os créditos referentes ao ano de 2003 são provenientes de correcções efectuadas no âmbito de acção inspectiva, originada pela ordem de serviço n.º 01200602300, de 20/04/2006, cujo relatório final, datado de dia 08/03/2007, consta de fls. 59/73, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido e do qual resultaram:

- correcções técnicas de IRC no montante de €1.422.866,71;

- IVA a regularizar a favor do Estado no montante de €637.587,25;

- IRC retido e não entregue no montante de €124.100,40;
- IRC em falta no montante de €711.433,36 (doc. 2 da petição inicial)

C. No âmbito desta acção inspectiva, no dia 25/01/2007, foi enviada à oponente notificação para efeitos de audição prévia do projecto do relatório da inspecção, através de carta registada para a morada constante do cadastro informático, Rua Dr. ..., ..., em ... (fls. 94/95).

D. No dia 08/02/2007, a oponente veio exercer o direito de audição, através do técnico oficial de contas da empresa (fls. 96/99).

E. No dia 22/03/2007, através do ofício n.º 24299, foi enviada notificação das conclusões finais do relatório, através de carta registada com aviso de recepção, para a morada já referida, tendo a mesma sido devolvida com a indicação “mudou-se” (fls. 144/147).

F. No dia 09/04/2007, foi enviada nova notificação, que foi igualmente devolvida com a indicação de “mudou-se” (fls. 140/143).

G. No dia 27/04/2007, foi emitida a nota de liquidação n.º 200768579, referente a retenção na fonte de IRC de 2003 e juros compensatórios, da qual resultou o montante a pagar pela oponente de €140.189,25 (fls. 425).

H. Esta nota de liquidação foi remetida à impugnante no dia 04/05/2007, para a morada Rua Dr. ..., ..., em ..., através do registo postal com o n.º RY391912229PT, sendo devolvida ao remetente (fls. 426/427 do processo principal e fls. 17 do PEF apenso).

I. No dia 17/05/2007, foi emitida a nota de liquidação n.º 200787291, englobando as liquidações n.º 8310002449 e n.º 200759062 e estorno da liquidação n.º 20042610092560, referente a IRC de 2003 e juros compensatórios, donde resultou o montante a pagar pela oponente de €715.156,34 (fls. 419 do processo principal e fls. 14/16 do PEF apenso).

J. Estas liquidações foram remetidas à impugnante no dia 17/05/2007, para a morada Rua Dr. ..., ..., em ..., através dos registos postais com os n.ºs RY392247522PT, RY392254979PT e RY392255824PT, os quais foram devolvidos ao remetente (fls. 420/424 do processo principal e fls. 17 do PEF apenso).

K. A liquidação de juros compensatórios de IVA do 4.º trimestre de 2003 com o n.º 07081816 foi remetida à impugnante no dia 19/06/2007, para a morada Rua Dr. ..., ..., 1495-... ..., através do registo postal n.º RS949442105PT, com aviso de recepção, sendo devolvida ao remetente (fls. 413/414).

L. A liquidação de juros compensatórios de IVA do 1.º trimestre de 2003 com o n.º 07081814 foi remetida à impugnante no dia 19/06/2007, para a morada Rua Dr., ..., 1495-....., através do registo postal n.º RS949442096PT, com aviso de recepção, sendo devolvida ao remetente (fls. 415/416).

M. No dia 16/07/2008, a oponente dirigiu requerimento à Directora adjunta de Finanças, nos termos que constam de fls. 176/177, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 176/177).

N. No dia 11/07/2008, a oponente requereu a alteração do seu domicílio fiscal da Rua Dr. ..., ..., em ..., para a ..., edifício ..., ..., Oeiras (fls. 412).

O. No dia 04/08/2008, a oponente recebeu citação referente à execução fiscal identificada no ponto A (Doc. 1 da PI).

P. No dia 05/08/2008, foi entregue certidão à oponente, emitida pelo Serviço de Finanças de Oeiras – 3, contendo o relatório e conclusões respeitantes a IRC e IVA de 2003 (Doc. 2 da PI).

Q. A oponente apresentou reclamação graciosa das liquidações de IVA e juros compensatórios dos 1º e 4º trimestres de 2003, a qual foi objecto de indeferimento liminar, nos termos que constam de fls. 359/367, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 359/367).

R. A oponente apresentou reclamação graciosa da liquidação de IRC de 2003 (retenção na fonte), a qual foi objecto de indeferimento liminar, nos termos que constam de fls. 379/385, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 370/376).

S. A oponente apresentou reclamação graciosa da liquidação de IRC de 2003, a qual foi objecto de indeferimento liminar, nos termos que constam de fls. 379/385, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (fls. 370/376).

T. No dia 30/08/2006, a oponente apresentou declaração de alteração de actividade, indicando como procurador B... (Doc. 5 da PI).

U. No dia 22/06/2006, a oponente constituiu como seu procurador B... (Doc. 6 da PI).

Por sua vez, é do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão fundamentado:

a). Os impugnantes apresentaram a declaração de IRS relativa ao ano de 1999 em 14/3/2000, da qual resultou um reembolso no valor de 1.053,95 euros.

b). Em 19/9/2003, por força da inclusão do Anexo G na declaração referida em a), a Administração Tributária efectuou uma liquidação adicional de IRS (n.º 5323957227), relativa ao ano de 1999, no montante de imposto a pagar de 2.894,33 euros, cujo prazo limite para pagamento voluntário ocorreu em 5/11/2003.

c). Com vista à notificação de tal liquidação, em 24/9/2003, foi remetida para o domicílio fiscal dos impugnantes uma carta registada com aviso de recepção (RY192376169PT), a qual veio devolvida com a indicação de “não reclamado” e fechado em 1-10-2003 foi avisado a Matosinhos”- cfr. fls. 28/29 do p. a apenso.

d). Em 12/11/2003, foi remetida aos impugnantes carta registada com aviso de recepção (RS 36091537 5 PT) nos termos do art. 39.º, n.º 5 do CPPT, a qual também veio devolvida com a indicação de “não reclamado” e fechado em 14-11-2003 às 10-20 HO foi avisado a Matosinhos” - cfr. fls. 30/34 do p. a apenso.

e). Em virtude do não pagamento da liquidação impugnada, a Administração Tributária instaurou contra os impugnantes a execução fiscal n.º 1821200401010484 para cobrança de tal dívida.

f). Em 21/6/2006, a Administração Tributária efectuou a aplicação do crédito dos impugnantes referentes a IRS do ano de 2005, no valor de 2.886,50 euros no pagamento da dívida a que se reporta a liquidação impugnada (compensação n.º 2006 0000000021353).

g). Em 24/7/2006, a Administração Tributária efectuou a aplicação do crédito dos impugnantes referentes a IRS do ano de 2004, no valor de 1030,04 euros no pagamento da dívida a que se reporta a liquidação impugnada (compensação n.º 2006 0000000048358).

h). Em 12/10/2006, os impugnantes apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação referida em b), a qual, por decisão de 4/5/2007, foi indeferida, com os fundamentos que constam de fls. 41/42 do p. a respectivo e cujo teor se dá por reproduzido.

i). Na mesma data (12/10/2006), os reclamantes apresentaram reclamação graciosa contra o acto de compensação de dívida n.º 2006 0000000021353, a qual, por decisão de 7/5/2007, foi indeferida, com os fundamentos que constam de fls. 40/41 do p. a respectivo e cujo teor se dá por reproduzido.

j). Em 14/11/2006, os impugnantes apresentaram reclamação contra o acto de compensação de dívida n.º 2006 0000000048358, a qual, por decisão de 7/5/2007 foi indeferida, com os fundamentos que constam de fls. 49/50 do p. a respectivo e cujo teor se dá por reproduzido.

k). Em 31/5/2007, os impugnantes interpuseram recurso hierárquico das três de indeferimento das reclamações graciosas referidas nas al. h), i) e j), o qual, por decisão de 21/9/2007, foi indeferido nos termos e com os fundamentos constantes de fls. 57/61 do p. a apenso.

L). Os impugnantes foram notificados da decisão referida em k) em 26/11/2007 e apresentaram a presente impugnação judicial em 26/2/2008.

6 – Apreciando.

6.1 Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

Importa, em primeiro lugar, verificar do preenchimento dos requisitos de admissibilidade do presente recurso por oposição, pois que não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que entende “poder haver” a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste Supremo Tribunal (*vide*, entre outros, o Acórdão de 7 de Maio de 2003, rec. n.º 1149/02), não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 685.º-C, n.º 5 do Código de Processo Civil - CPC) – cfr. também neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado*, volume II, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284.º do CPPT).

O presente processo iniciou-se no ano de 2009, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

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

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

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

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

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

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

O Acórdão recorrido julgou inexistir notificação válida dos actos tributários de liquidação de impostos (IRC e IVA) e juros compensatórios, porquanto relativamente às liquidações de IVA, dos 1.º e 4.º trimestres de 2003 a Administração tributária *nem, tampouco, comprovou qualquer envio de cartas registadas, à ora oponente, objectivando a respectiva notificação*, e, no que se refere às demais liquidações, *todos os registos postais utilizados para a notificar das liquidações de impostos e juros (integrantes da quantia exequenda), (...), foram devolvidos ao remetente sem qualquer referência quanto ao motivo, à causa, dessa devolução* (cfr. Acórdão recorrido, a fls. 540 dos autos), concluindo-se (a fls. 541) que “Isto dito, nenhuma censura merece o determinante entendimento, avançado pelo tribunal recorrido, no sentido de que se regista a falta de notificação válida dos atos tributários de liquidação de impostos e juros à oponente, designadamente, por não se mostrar possível o funcionamento da presunção prevista no art. 39.º, n.º 1 CPPT, dado as cartas registadas, enviadas para o efeito, terem sido devolvidas ao remetente, sem indicação de motivo capaz de permitir imputar, atribuir, à destinatária o não recebimento da correspondência postal, concretamente, nenhuma ostenta, por exemplo, o carimbo “Não reclamado”, indicativo, estandardizado, de ter sido, pelos serviços de correio, deixado aviso para levantamento, ignorado, no prazo concedido, pelo avisado”.

Por sua vez, o acórdão fundamento, relevando *que de acordo com a matéria fixada no probatório foram remetidas a 24/09/03 e 12/11/03 cartas registadas com aviso de recepção, as quais vieram a ser devolvidas à Administração Tributária com a indicação de “ não reclamado”, a primeira ainda com a de “fechado em 1-10-2003 foi avisado a Matosinhos” e a segunda com a de “ fechado em 14-11-2003 às 20HO foi avisado a Matosinhos”-b). e c).* e considerando que *o conteúdo de tais indicações constantes das cartas devolvidas, nomeadamente a menção de “não reclamado” tem ínsita, nos termos do Regulamento dos Correios, a consequência de que foram deixados avisos pois que são estes que permitem o levantamento, a “reclamação” da carta nos correios*, entendeu que se verificava a presunção de notificação dos recorridos no terceiro dia útil posterior do registo da 2.ª carta remetida a 12/11/03, ou seja 17/11/03 (15- sábado, 16-Domingo), nos termos do n.ºs 5 e 6 do artigo 39.º do CPPT.

Parece-nos que resulta à evidência desta breve síntese a manifesta inexistência de oposição de acórdãos.

Os pressupostos de facto em que assentou o julgamento do Acórdão fundamento - envio pela Administração Tributária de (duas) cartas registadas com aviso de recepção, ambas devolvidas com a referência “não reclamado” - não têm paralelo no Acórdão recorrido, em que, relativamente às liquidações de IVA, nem sequer se comprovou o envio de carta registada, e em relação às demais contendo liquidações de impostos ou juros compensatórios, expedidas sob registo, todas vieram devolvidas sem qualquer indicação do motivo do não recebimento, tendo, inclusive, o acórdão recorrido, ponderado o facto de que “(...) nenhuma ostenta, por exemplo, o carimbo “Não reclamado”, indicativo, estandardizado, de ter sido, pelos serviços de correio, deixado aviso para levantamento, ignorado, no prazo concedido, pelo avisado”.

Não pode, pois, afirmar-se com seriedade ter o acórdão recorrido adoptado entendimento oposto ao do acórdão fundamento em relação à mesma questão fundamental de direito e no quadro de uma situação de facto similar.

Pelo contrário, entendemos, acompanhando o Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal, que a *divergência de sentido das decisões expressas nos arestos em confronto não radica em antagónicas interpretações das normas jurídicas interpretandas, antes em diferentes situações fácticas subjacentes*, que conduziram, no caso do acórdão recorrido, à inaplicabilidade da presunção de notificação constante do artigo 39.º do CPPT e no acórdão fundamento à aplicação desta.

Pelo exposto, necessário é concluir que o recurso deve ser julgado findo, pois que não há contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre *a mesma questão fundamental de direito*.

- Decisão -

7 – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Março de 2013. — Isabel Cristina Mota Marques da Silva (relatora) — José da Ascensão Nunes Lopes — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Lino José Batista Rodrigues Ribeiro — João António Valente Torrão — Pedro Manuel Dias Delgado — Maria Fernanda dos Santos Maçãs — Dulce Manuel da Conceição Neto — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Joaquim Casimiro Gonçalves.



APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de julho,
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.
