



DIÁRIO DA REPÚBLICA

16 de Abril de 2008

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 3.^o trimestre de 2007

Acórdão de 5 de Julho de 2007.**Assunto:**

Sisa. Isenção. Aquisição de prédio para revenda. Art.ºs 11.º, n.º 3 e 16.º, n.º 1 do CMI-SISSD.

Sumário:

- I — Nos termos do disposto no art.º 11.º, n.º 3 do CIMSISD, ficam isentas de sisa as aquisições de prédios para revenda.*
- II — Contudo, a intenção de revenda, que tem de presidir à aquisição dos prédios, não tem de constar de declaração expressa nesse sentido, podendo exteriorizar-se de forma tácita.*
- III — Resultando implícita a intenção de revenda, a transmissão deixa de beneficiar da isenção.*

Processo n.º 38/07-50.

Recorrente: Praedium – Desenvolvimento Imobiliário, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Praedium Desenvolvimento Imobiliário, S.A., melhor identificada nos autos, deduziu, no então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, impugnação judicial contra o acto de liquidação de Sisa, efectuada em 14/10/98, no valor de 15.930.000\$00 e juros compensatórios, no valor de 5.268.903\$00.

Aquele Tribunal julgou a impugnação judicial improcedente e, em consequência, manteve a liquidação.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso da decisão para o Tribunal Central Administrativo Norte que, negando provimento ao recurso, manteve a sentença recorrida.

Deste acórdão, a impugnante interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse aresto e o acórdão proferido por esta Secção no processo n.º 5.321, junto a fls. 147 e segs..

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no art.º 284.º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (vide fls. 157 e segs.).

Por despacho do Exm.º Relator considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no citado art.º 284.º, n.º 5 (vide fls. 163).

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. O Acórdão Recorrido procedeu a uma errada interpretação dos artigos 11.º n.º 3 e 16.º n.º 1 do CIMSISD.

2. A isenção de sisa na aquisição de imóveis para revenda fica condicionada a que o terceiro comprador não os adquira novamente para revenda.

3. Assim, o artigo 16.º n.º 1 do CIMSISD quer evitar que a uma “isenção para revenda” se suceda outra “isenção para revenda”.

4. Mas nada impede que a uma isenção de sisa por efeito de aquisição para revenda se siga nova isenção de imposto, com base noutro motivo ou preceito.

5. A intenção do adquirente — que compra o imóvel para revenda — tem de constar por qualquer forma, quer directa, quer indirecta ou implicitamente, do texto da escritura.

6. Só assim se tutela a segurança jurídica do titular do direito à isenção.

7. Só assim se garante a acção fiscalizadora por parte da Administração Tributária.

8. A consolidação de uma isenção (do sujeito passivo) sujeita a condição, não pode estar dependente da vontade ou intenção íntima (não expressa) de um terceiro.

9. Assim, a única forma de acautelar os interesses do titular da isenção é a de exigir que essa intenção de revenda por parte de terceiro vendedor (a existir ou a assumir relevância na caducidade da isenção) tenha sempre de constar, porque forma seja, do texto da escritura - de forma directa ou implícita

10. Aliás, a ser correcta a posição do Acórdão recorrido, o sujeito passivo nem poderia cumprir a sua obrigação de pagamento do imposto (nos 30 dias seguintes à data em que a isenção ficou sem efeito - art. 115.º, n.º 5, do CIMSISD), pela razão singela que não sabia (nem podia saber) que estava afinal a ele sujeito, até porque, sendo a intenção de revenda algo marcadamente subjectivo, não é possível inferi-la ou deduzi-la, se a mesma não for exteriorizável, por qualquer forma, no texto da escritura.

11. Os indicadores apontados no Acórdão recorrido não permitem aferir a hipotética intenção de revenda por parte da PRÉDIOS PRIVADOS

12. O facto de uma sociedade incluir no seu objecto a compra de imóveis para revenda, não implica, só por si, que todos os imóveis que adquira se destinem a revenda

13. A venda dos imóveis pela Prédios Privados passados oito meses não prova a intenção de revenda dos mesmos, no momento da aquisição.

14. A circunstância da recorrente, ENE e Prédios Privados estarem em relação de grupo, não permite inferir qualquer intenção inicial de revenda.

15. Aliás, se o objectivo fosse a colocação dos prédios na ENE, a prédios Privados nunca entraria no negócio, a venda efectuar-se-ia directamente à primeira, com a mesma isenção de que beneficiou a Prédios Privados.

16. Se cada um dos indicadores apontados nada vale em si mesmo, o seu somatório também não permite inferir qualquer intenção de revenda.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls.188 e segs., que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. A declaração da intenção de revenda visa evitar a liquidação e pagamento, antes da escritura, da sisa relativa à aquisição do prédio a efectuar nos termos e condições previstas nos arts. 11º, 3 e 13 A, §1 do C.S.I.S.S.D.

2. Se essa declaração não for efectuada, o adquirente só pode beneficiar da isenção do art. 11º, 3 do C.S.I.S.S.D. quando revender o prédio.

3. Nesta última hipótese, a isenção concretiza-se através da anulação da liquidação de sisa relativa à escritura de aquisição e conseqüente devolução do imposto pago.

4. A declaração da intenção de revenda é feita, portanto, apenas no interesse do adquirente, não visando qualquer controle ou fiscalização por parte da Administração Fiscal do preenchimento das condições da isenção ou da sua caducidade.

5. Essa declaração também não visa garantir o cumprimento do prazo do art. 1 15º, 5 do C.S.I.S.S.D pelo adquirente, que, negociando com contribuinte também colectado pelo exercício de actividade de revenda de imóveis, deve consignar no respectivo contrato que o prédio não pode ser destinado a revenda ou que, se o for, deve ser avisado do facto para efeito de cumprimento das suas obrigações fiscais.

6. A avaliação da justeza e adequação dos indicadores de intenção de revenda implica reanálise da matéria de facto que se encontra cerceada ao Supremo Tribunal por força do disposto no art. 12º, 5 do actual E.T.A.F.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O Acórdão sob recurso deu como provada a seguinte matéria de facto:

1- No dia 31 de Dezembro de 1993 a impugnante adquiriu à Praedium - Sociedade de Gestão e Investimento Imobiliário, SA os prédios urbanos sitos na zona industrial, lugar da Picota, freguesia de Tuíás, Marco de Canaveses, omissos na matriz, mas já tendo sido entregue a participação da sua inscrição na Repartição de Finanças (cfr. fls. 24 a 31);

2- Da escritura consta que a adquirente “aceita este contrato, e que os imóveis adquiridos se destinam a revenda, sendo esta aquisição efectuada no âmbito do exercício da actividade de compra de prédios para revenda” (cfr. fls. 27 da escritura de compra);

3- Mais consta que “a presente transmissão está isenta de pagamento do imposto de SISA, nos termos do número 3 do artigo 11º do Código do Imposto Municipal de SISA e do Imposto Sobre Sucessões e Doações” (cfr. fls. 27 integrante da escritura de venda);

4- Em 23 de Março de 1994, a impugnante, representada por Dr. Bernardo Maria Aranha da Gama Lobo Xavier, constituiu, como única accionista, ao abrigo do artº 488º, n.º 1 do Código das Sociedades Comerciais, uma sociedade comercial anónima designada Prédios Privados - Imobiliária, SA (cfr. fls. 25 a 31 do processo administrativo de reclamação em apenso);

5- Cujo objecto “é a realização e gestão de investimentos na área imobiliária, nomeadamente compra e venda de imóveis, para si ou para revenda dos adquiridos para esse fim, a construção, urbanização e loteamento, a promoção, administração e locação de bens imobiliários próprios ou de terceiros, e ainda a administração de projectos de investimento e das participações financeiras da própria sociedade” (cfr. fls. 27 do processo administrativo de reclamação em apenso);

6- Em Outubro de 1995, a sociedade Prédios Privados - Imobiliária, SA requer ao Ministro das Finanças a concessão de isenção do imposto de sisa ao abrigo do artº 11, n.º 31 do CIMSISD, para aquisição de diversos prédios (cfr. fls. 20 a 23);

7- Entre esses prédios constam também os prédios urbanos sitos na zona industrial do lugar da Picota, freguesia de Tuíás, Marco de Canaveses, já descritos na matriz respectiva sob os artºs 842, 840 e 841, correspondentes aos prédios referenciados no ponto 1 deste probatório (cfr. fls. 22, ponto 13, 14 e 15);

8- Como fundamento do requerimento de isenção, a sociedade Prédios Privados - Imobiliária, SA alega que a alienante dos prédios que pretende adquirir é a sociedade Praedium – Desenvolvimento Imobiliário, SA, impugnante nos presentes autos (cfr. fls. 23, integrante do requerimento);

9- E que ambas “estão integradas num perímetro de consolidação fiscal, tendo obtido a respectiva autorização, ao abrigo do artº 59º do Código do IRC, conforme despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 94.12.16 (...)” (cfr. fls. 23, integrante do requerimento);

10- Consequentemente, “tendo em vista a disposição contida no artº 11º, n.º 31 do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, vem solicitar a V. Exa. que se digne conceder-lhe a isenção do imposto municipal de sisa, para a aquisição que pretende efectuar à Praedium - Desenvolvimento Imobiliário, SA (...)” (cfr. fls. 23, integrante do requerimento);

11- Em 20 de Dezembro de 1995, o Director de Serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos notifica a sociedade Prédios Privados - Imobiliária, SA do deferimento do requerido por despacho do Subdirector-Geral de 18 de Dezembro de 1995 (cfr. fls. 17 a 19);

12- Desta notificação consta, além do mais, o seguinte (cfr. fls. 19):

“(…) na eventualidade da empresa ora alienante ter adquirido com isenção de sisa, ao abrigo do n.º 3 do artº 11º do Código, os prédios que agora vai alienar, por título oneroso à requerente – Prédios Privados, Imobiliária, SA, - torna-se oportuno alertar os serviços e a alienante para as disposições contidas nos artigos 16º, n.º 1, 91º e 115º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do I. S. S. D.”

13- Assim, em 29 de Fevereiro de 1996, a impugnante, representada por Dr. Bernardo Maria Aranha da Gama Lobo Xavier, vende à sociedade Prédios Privados - Imobiliária, SA, os prédios urbanos sitos na zona industrial do lugar da Picota, na Freguesia de Tuías, Marco de Canaveses e inscritos na matriz respectiva sob os artºs 842, 840 e 841 (cfr. fls. 32 a 44);

14- Da escritura consta que “este acto está isento de pagamento do imposto de sisa nos termos do n.º 31 do artigo 11º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações” (cfr. fls. 34 e 35, integrantes da escritura);

15- Em 14 de Março de 1997 a sociedade Prédios Privados - Imobiliária, SA, aliena à sociedade Ene - Imobiliária do Norte, SA, representada por Dr. Bernardo Maria Aranha da Gama Lobo Xavier, os prédios urbanos sitos na zona industrial do lugar da Picota, na Freguesia de Tuías, Marco de Canaveses e inscritos na matriz respectiva sob os artºs 842, 840 e 841 (cfr. fls. 45 a 55);

16- Da escritura consta que a adquirente “*aceita este contrato e que os imóveis adquiridos se destinam a revenda*” (cfr. fls. 47, integrante da escritura);

17- Por este acto translativo, a adquirente Ene - Imobiliária do Norte, SA, beneficiou de isenção do pagamento de sisa, nos termos do artº 11, n.º 3 do CIMSISD (cfr. fls. 47, integrante da escritura);

18- Em 26 de Outubro de 1998, a impugnante foi notificada da liquidação do imposto de sisa no montante de 15.930.000\$00 e juros compensatórios no valor de 5.268.903\$00 (cfr. fls. 12 e 13 dos presentes autos);

19- Do conteúdo da notificação não consta qualquer menção relativa a meios de defesa e respectivo prazo (cfr. fls. 13 dos autos);

20- O prazo de pagamento voluntário terminou em 5 de Novembro de 1998 (cfr. fls. 14);

21- Em 18 de Dezembro de 1998 a impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação em questão (cfr. fls. 2 a 6 do processo administrativo de reclamação em apenso)

B) Factos não provados

Inexistem factos alegados, relevantes para a decisão, que se considerem não provados.

C) Fundamentação

A convicção do Tribunal emerge da apreciação conjugada da prova documental junta aos autos pela administração fiscal e pela impugnante, bem assim como do depoimento da testemunha inquirida.

Efectivamente, no ponto mais controvertido da presente lide - o destino ou o objectivo da aquisição dos prédios urbanos sitos na zona industrial do lugar da Picota, na Freguesia de Tuías, Marco de Canaveses e inscritos na matriz predial respectiva sob os artºs 842, 840 e 841 na escritura de 29 de Fevereiro de 1996 – o Tribunal valorou o conteúdo das escrituras de 31 de Dezembro de 1993 (cfr. fls. 24 a 31), de 23 de Março de 1994 (cfr. fls. 26 a 31 do processo administrativo de reclamação em apenso), de 29 de Fevereiro de 1996 (cfr. fls. 32 a 44) e de 14 de Março de 1997 (cfr. fls. 45 a 55 dos autos).

Com efeito, estão em causa documentos autênticos (artº 363º, n.º 2 do Código Civil) possuidores de força probatória plena quanto aos factos que nele são atestados (artº 371º do Código Civil). A autenticidade destes documentos pode ser ilidida mediante prova em contrário (artº 370º do Código Civil) e a força probatória pode ser ilidida com a demonstração da sua falsidade (artº 372º do Código Civil).

Releva ainda o requerimento apresentado pela sociedade Prédios Privados - Imobiliária, SA (cfr. fls. 20 a 23) e o deferimento do mesmo a fls. 17 a 19, designadamente na parte em que alerta a sociedade alienante, no caso de ter adquirido os prédios a alienar ao abrigo de isenção concedida nos termos do art. 11º, n.º 3 do CIMSISD.

O Tribunal teve ainda em atenção as sucessivas transmissões dos prédios em questão, nomeadamente, o facto de terem sido adquiridos pela impugnante em 1993 com isenção de sisa. Foi considerado

também o facto da impugnante ser a única accionista da sociedade Prédios Privados, precisamente a quem aliena os prédios em 1996. Finalmente, teve-se em conta a venda dos prédios pela sociedade Prédios Privados, participada unicamente pela ora impugnante, à sociedade ENE, Imobiliária do Norte.

Concomitantemente, e em derradeiro lugar, note-se que as sociedades Praedium, aqui impugnante, Prédios Privados e Ene, foram representadas pelo mesmo procurador nas escrituras supra referenciadas supra, do que se infere que estas sociedades mantinham estratégias de negócios conjuntas e que, portanto, conheciam o destino a dar aos prédios adquiridos.

Acresce ainda, para a formulação da convicção do Tribunal, o facto da isenção de que auferiu a sociedade Prédios Privados assentar noutros pressupostos que não os do artº 11º, n.º 2, 13-A e 16º, n.º 1 do CIMSISDD.

No restante, o Tribunal baseou a sua convicção na prova documental referenciada em cada facto considerado provado, atenta também a circunstância de não ter sido impugnada».

2.1.2 Damos como assente a matéria de facto fixada pela 1ª instância. Nos termos do disposto no artº 712º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Civil, entendemos ainda dar como assente o seguinte facto que, por respeitar à fundamentação do acto impugnado, é do conhecimento officioso:

22 - A liquidação dita em 18 foi efectuada com base na informação do seguinte teor:

«No dia 31 de Dezembro de 1993, por escritura de compra lavrada no 1º Cartório Notarial de Porto, a fls. 82 a 84 do Livro 219-B, a Sociedade Praedium – Desenvolvimento Imobiliário, S.A., cont. 501734228, com sede na Av. da Boavista, 1245, 5º - Porto, comprou, pelo preço global de 159.300\$00, à Sociedade Praedium – Sociedade de Gestão e Investimento Imobiliário, S.A., três prédios urbanos – artº 840, 841 e 842, sites na freguesia de Tuíás, os quais se destinam à revenda, facto pelo qual beneficiou de isenção nos termos do n.º 3 do artº 11º do CIMSISDD.

1. Em 29 de Fevereiro de 1996, por escritura lavrada no Cartório Notarial do Marco de Canaveses [trata-se de lapso de escrita: quereria dizer-se Porto onde se escreveu Marco de Canaveses], a fls. 25 a 27 do Livro 281-A, a Sociedade Praedium – Desenvolvimento Imobiliário, S.A., revende a Prédios Privados – Imobiliária SA, os mesmos prédios urbanos, estando a Sociedade, ora adquirente, colectada pela actividade de compra de imóveis para revenda, e tendo beneficiado de isenção de sisa ao abrigo do n.º 31 do artº 110 do CIMSISDD. (por despacho do Ministério das Finanças de 7 de Dezembro de 1995).

Em face do preceituado no n.º 1 do artº 16º, devia a Sociedade vendedora – Sociedade Praedium - Desenvolvimento Imobiliário, S.A., nos termos do artº 91º e n.º 5 do artº 115º do C.I.M.S.I.S.S.D., solicitar, no prazo de 30 a contar de 29 de Fevereiro de 1996, o pagamento do imposto de sisa devido pela aquisição efectuada em 31 de Dezembro de 1993, o que não fez até à presente data.

[segue-se a demonstração da liquidação da sisa e respectivos juros compensatórios]» (cfr. fls. 8 dos autos em apenso).

3 – A questão que se coloca com o presente recurso, consiste em saber se, para efeitos de isenção de sisa, nos termos do disposto no artº 11º, n.º 3 do CIMSISDD, aquela ocorreria independentemente de se fazer constar no título aquisitivo que os bens adquiridos se destinavam à revenda ou se só a declaração expressa, no acto da escritura, de que os bens adquiridos se destinam à revenda, é relevante para fazer funcionar a isenção prevista no referido artº 11º, n.º 3.

No acórdão recorrido decidiu-se que, para efeitos do disposto no artº 11º, n.º 3 do CIMSISDD e 16º, n.º 1 do mesmo diploma legal, a intenção de revenda não tem de exteriorizar-se de forma expressa.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se pela exigência de que na escritura de compra e venda conste qualquer elemento que revele a intenção de que o imóvel foi adquirido para revenda.

O Mmº Juiz Relator julgou verificada a oposição de acórdãos. E nada há, na verdade, a objectar ao assim decidido, face ao que ficou dito.

Avançando, então, para a questão que é posta a este Supremo Tribunal com o presente recurso, a resposta não pode deixar de ser aquela que vai no sentido propugnado no acórdão recorrido.

4 – Com efeito, dispõe o artº 11º, n.º 3 do CIMSISDD que “ficam isentos de sisa... as aquisições de prédios para revenda nos termos do artigo 13.º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105.º no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda”.

Por sua vez, estabelece o citado artº 13º-A do mesmo diploma legal que “a isenção prevista no n.º 3.º do artigo 11.º não prejudica a liquidação e o 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”.

No seu parágrafo 1º dispõe que “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”.

Eno seu parágrafo 2º que “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”.

Estatui, finalmente, o artº 16º, n.º 1 do CIMSISD que “as transmissões de que tratam os n.ºs 3.º... do artigo 11.º...deixarão de beneficiar da 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”.

No recente Acórdão de 26/4/07, in rec. n.º 164/07, este Supremo Tribunal foi confrontado com uma questão da mesma natureza da agora suscitada nos presentes autos e com enquadramento nos mesmos preceitos legais e que se prendia com a necessidade de menção expressa na escritura de compra e venda da venda com intenção de revenda por parte do comprador.

Escreveu-se, então, no citado aresto que “ora, como resulta da escritura pública, o imóvel foi revendido para revenda. É isso que consta do documento público.

Parecia assim evidente que a aquisição inicial deixava de beneficiar da isenção.

Mas não é essa a perspectiva do Mm. Juiz a quo...

Não concordamos.

Desde logo, porque a seguir-se a tese do Mm. Juiz *a quo* havia duas isenções e não uma. O que é uma fraude à lei.

Depois porque a escritura pública é um encontro de vontades.

E ao outorgar a escritura, o impugnante sabia que o comprador adquiria o prédio para revenda. Disse-o este expressamente

E logo aí deixou o impugnante de beneficiar da isenção da sisa, pois sabia que estava a vender para revenda. E não podia deixar de saber que, em tais condições, perdia o benefício. Como resulta expressamente da lei

Se depois o comprador destina o prédio à revenda ou vai, nesse prédio rústico, construir uma edificação, submetida ao regime de propriedade horizontal (como consta do probatório) é uma questão posterior, que já não é relevante para aquele efeito (benefício da isenção de sisa).

Com a assunção, na escritura, do destino do prédio (para revenda) o vendedor (aqui impugnante) perdeu o benefício da isenção de sisa.

Bem andou pois a administração fiscal em liquidar sisa à impugnante”.

Acórdão este que vinha na linha do aresto deste STA de 10/3/99, in rec. n.º 20.797, onde se escreveu que “assim, o que consta da escritura e foi dado como provado é que a venda do terreno efectuada a uma empresa se destinava a revenda, pelo que a isenção que a recorrente obtivera deixava de beneficiar da isenção que condicionalmente lhe fora concedida”.

Esta questão voltou a ser, mais recentemente, objecto de apreciação no Acórdão deste STA de 23/5/07, in rec. n.º 165/07, tendo-se, então, aí escrito que “a Sisa é um imposto sobre a riqueza que pretende tributar a capacidade económica revelada pelo sujeito passivo - o seu enriquecimento - no momento da transmissão (aquisição).

Já não é assim quando tal aquisição se destina a revenda, isto é, entra no giro comercial daquele.

Aí, a perspectiva correcta não é tal enriquecimento - que pode até não se verificar - mas a do lucro real que da posterior transmissão poderá resultar, caso em que, consequentemente, a tributação será efectuada em sede de IRC, que não de Sisa, entrando-se, então, em linha de conta com os proveitos e os custos respectivos.

Os prédios adquiridos para revenda fazem parte do activo permutável da empresa (mercadorias) e não do seu activo imobilizado (capitais), o que aponta para uma tributação como rendimento e não como transmissão de capital.

Com efeito, “a sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis” – cfr. artigo 2.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Daí que, nos termos do artigo 13.º-A do mesmo diploma, apenas nos casos em que se reconheça que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade do comprador de prédios para revenda, é que não há lugar a liquidação nem a pagamento do imposto.

Pois quando o comprador não demonstre, de acordo com o seu parágrafo 1.º, que exerce normal e habitualmente aquela actividade, “a isenção não prejudica a liquidação nem o pagamento da sisa, nos termos gerais”, sendo esta anulada pela repartição de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção, quando, no prazo de três anos, o prédio seja revendido sem ser novamente para revenda - parágrafo 2.º do artigo 13.º-A”.

É este o entendimento seguido por este STA e que é pacífico.

“Porém, a questão que vem equacionada nos presente autos tem uma nuance diversa: na verdade, aqui não há qualquer declaração expressa de que o prédio se destina a revenda.

Para decidir como decidiu, o acórdão recorrido, aliás na esteira da sentença impugnada, considerou a intenção de revenda implícita ao dizer nomeadamente que “quando da documentação respectiva, destacadamente da escritura de compra e venda não constar expressa declaração afirmando a intenção de revenda, nada impede que se possa descortinar, fixar, tal propósito, de forma implícita, indirecta, mediante a consideração de toda a envolvente ao negócio efectivamente concretizado”.

E depois:

“Firmado este norte, importa, pois, conferindo os diversos elementos disponíveis, destacadamente, a factualidade que resultou provada, bem como outra que poderia ser interessante, conferir se, pese embora na escritura que formalizou a venda feita pela aqui Rte à “Prédios Privados...” em 29.2.96, não haver expressa menção de intenção de revenda por parte da adquirente, tal propósito subjazia ou não à respectiva compra, sendo certo que veio a vender (revender) todos os prédios adquiridos, em 14/3/97.

“A decisão recorrida, além deste facto objectivo e concreto de revenda, convoca (e bem), para afirmar a implícita presença da intenção de revenda por parte da “Prédios Privados...”, a circunstância de esta ser uma sociedade do ramo imobiliário participada exclusivamente pela impugnante (ora Rte) - cfr. item 4, bem como o facto de a impugnante ser a única beneficiada com a ausência de menção expressa da intenção de revenda na escritura, o que, face e atentando nas ligações existentes entre ambas as sociedades, seguramente, seria do conhecimento mútuo, sendo normal que, geridas e representadas pelas mesmas pessoas, tivessem concertado esta estratégia e optado pela conveniente, a ambas, omissão de declaração em escritura”.

Ou seja: o que o acórdão recorrido considerou que, sendo embora certo que não houve na escritura de compra e venda essa declaração de intenção de revenda por parte do comprador, é inequívoco que era do conhecimento de comprador e vendedor que a aquisição era feita para revenda, coisa que o vendedor, aqui recorrente, bem conhecia.

Certo que o recorrente não concorda que tivesse esse conhecimento, ao alegar (conclusões 11ª e 16ª) que os indicadores apontados no Acórdão recorrido não permitem aferir a hipotética intenção de revenda por parte da PRÉDIOS PRIVADOS.

Em suma: a recorrente questiona, neste ponto, o probatório.

Assim, o que está especialmente em causa, neste ponto, é a possibilidade de um eventual erro na apreciação da prova, por parte do Tribunal de 2ª Instância.

Mas tal hipotético erro escapa à censura deste Tribunal.

É que a apreciação da matéria de facto está, no caso concreto, vedada a este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º, n. 4 do anterior ETAF, aqui aplicável, que dispunha:

“A Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros”.

Mas tal regra admite excepções, quais sejam as decorrentes do n. 2 do art. 722º do C. P. Civil, aplicável ex-vi do art. 2º, e) do CPPT, a saber:

“Ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

Não estando em causa esta previsão legal, que aliás não vem sequer alegada, é evidente que o aresto recorrido não é passível de censura.

Na verdade, este Supremo Tribunal só pode sindicat o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais, nos limitados termos do já referido art. 722º, 2, do CPC.

Escreve Alberto dos Reis, in Código de Processo Civil, anotado, Volume VI, reimpressão, pág. 28:

“O Supremo não é um tribunal de 3ª Instância; é um tribunal de revista. Com isto quer significar-se que o Supremo não conhece de questões de facto, conhece somente de questões de direito.

“As questões de facto ficam arrumadas definitivamente na Relação; ao Supremo cumpre atacar a decisão do tribunal de 2ª instância sobre a matéria de facto; a sua função é definir o regime jurídico adequado aos factos fixados pela Relação e fazer aplicação dele a esses factos”.

Não pode pois este Supremo Tribunal censurar a apreciação da prova feita pelo tribunal recorrido. Ou seja: não pode este Supremo Tribunal questionar o probatório, senão naqueles limitados termos. Que, como dissemos, não ocorrem no caso concreto.

Temos assim como assente que os prédios se destinaram a revenda, o que era do conhecimento de vendedor e comprador, sendo que tal revenda não consta da escritura pública.

Será que há no caso isenção de sisa

Convocando as já atrás citadas disposições legais, diremos que a isenção da sisa está dependente:

- a) da apresentação, pelo contribuinte, da declaração a que alude o artigo 11º, n. 3, antes da aquisição do prédio, para revenda;
- b) da manifestação, explícita ou implícita, da vontade de revender o prédio adquirido - artigos 11.º, n. 3, 13º-A e 16º, n. 1;
- c) da revenda do prédio no estado em que foi adquirido - artigos 13º-A e 16º, n. 1;
- d) da realização da revenda no prazo de três anos - artigos 13º-A, parágrafo 2º, e 16.º, n. 1;
- e) de que a revenda, efectuada naquele prazo legal, não tenha como finalidade nova revenda - artigos 13º-A e 16º, n. 1.

Estes três últimos requisitos são verdadeiras condições resolutivas: se o prédio for revendido em estado diferente daquele em que foi adquirido, se a revenda não se efectuar no prazo de três anos ou, efectuando-se, tenha como finalidade nova revenda, a isenção caduca.

Sendo que esta é um benefício fiscal, isto é, uma “medida de carácter excepcional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” - cfr. artigo 2º, nºs 1 e 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

E, nos termos do artigo 12º deste diploma, os benefícios fiscais, quando condicionados, caducam “pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário” - n. 2 -, originando “a extinção dos benefícios fiscais(...) a reposição automática da tributação-regra” - n. 1.

Ou seja, verificando-se qualquer uma daquelas condições resolutivas a isenção caduca, devendo ser liquidado o imposto devido.

Dito isto é altura de tomarmos posição sobre a querela que é submetida à nossa consideração.

Já vimos que a referência expressa, na escritura pública, à revenda do prédio basta por si para que a isenção caduque.

E se nada se disser na escritura sobre essa intenção?

Pois bem.

Diremos que se tal fosse condição necessária para que caducasse essa isenção, isto seria deixar nas mãos dos interessados, e a seu livre alvedrio, decidir pela isenção.

O que significa, nesta linha de pensamento, que deve ser equiparada àquela outra situação (de declaração expressa) esta outra onde a intenção de revenda resulta implícita qual o destino: a revenda.

É assim de sufragar o entendimento expresso no acórdão de 27/2/91 (rec. n. 12.088) - confirmado aliás pelo acórdão do Pleno de 17/7/92, segundo o qual “não exige a lei nem razões válidas se divisam para que se deva ter como necessário que aquele comportamento, na sua factualidade externa, se corporize numa declaração expressa de intenção de revenda”.

Ou seja, “é absolutamente lícito entender que tal intenção pode ser exteriorizada por qualquer outro modo, deduzida de factos que com toda a probabilidade a revelem... não sendo até arriscado afirmar-se ser mais concludente, em muitas situações, a apreensão da intenção do adquirente, por tal via, de que pelo recurso a uma mera declaração, ainda que expressa que pode não ter qualquer componência psicológica” (Acórdão do Pleno da Secção de 6/6/07, in rec. n.º 1.127/06, que tratou questão idêntica à dos presentes autos, sendo as mesmas as partes, as conclusões das alegações e até a matéria de facto, com as alterações indispensáveis, que aqui e por isso mesmo, transcrevemos e seguimos de perto, inclusive no seu alinhamento, tendo, sempre, em vista a uniformização da interpretação e aplicação do direito - artº 8º, n.º 3 do CC).

5 – Transpondo-nos agora para o caso dos autos e face ao probatório, logo vemos que a decisão recorrida não merece censura.

Na verdade, atendendo a que o adquirente tinha como um dos seus escopos “a realização e gestão de investimentos na área imobiliária, nomeadamente a compra e venda de imóveis, para si ou para revenda dos adquiridos para esse fim...”, sendo que os imóveis em causa não foram integrados no activo immobilizado da empresa compradora e tendo as instâncias convocado, para afirmar a implícita presença da intenção de revenda por parte da “Prédios Privados...” a circunstância “de esta ser uma sociedade do ramo imobiliário participada exclusivamente pela impugnante...”, bem como os factos de “a impugnante ser a única beneficiada com a ausência de menção expressa de intenção de revenda na escritura”, “da sociedade adquirente ter revendido em 14 de Março de 1997 os prédios que comprou à impugnante em 29 de Fevereiro de 1996” e ainda o ter-se apurado que “à data do negócio que levaram a cabo, estavam integradas num “perímetro de consolidação fiscal”, devidamente autorizado, ao abrigo do disposto no art. 59.º CIRC; de que, coincidentemente, além de outras com expressivas denominações do ramo imobiliário, também fazia parte a “Ene - Imobiliária do Norte, SA””, sendo comum “que uma entidade fiscal com estes contornos, para além da prossecução de comuns e primeiros objectivos de cariz tributário, estabeleça uma estratégia comercial e empresarial concertada, conhecida das diversas peças intervenientes, buscando o objectivo último e supremo da melhor rentabilidade das respectivas aplicações e políticas comerciais, com o melhor desempenho possível em matéria fiscal...”, que “na

situação em apreço, este concerto traduziu-se, concreta e especificamente, em que os mesmos imóveis adquiridos pela Rte em (...1993)..., com isenção de sisa, foram vendidos a outra sociedade do “perímetro”, que comprou com isenção do mesmo imposto por, simplesmente, fazer parte daquela entidade fiscal, que, em seguida, vendeu a empresa ainda instalada no mesmo “perímetro”, cuja aquisição também beneficiou de isenção do pagamento de sisa”, a segunda instância facilmente concluiu o propósito de revenda por parte do comprador, com o conhecimento do vendedor.

Tanto basta para concluir, como concluíram as instâncias, pela caducidade da isenção de sisa.

Sendo assim, o aresto recorrido não merece qualquer censura.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 400 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Brandão de Pinho* — *António Calhau* — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 5 de Julho de 2007.

Processo n.º 51/07-50.

Recorrente: Banif SGPS, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

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

O Ministério Público vem, “ao abrigo do artigo 700.º, n.º 3, do Código de Processo-Civil, pedir que recaia acórdão sobre a matéria do despacho de fls. 745, pois que, salvo o devido respeito e melhor opinião, competente para conhecer da interposição de recurso feita no requerimento de fls. 735 é o Relator do acórdão recorrido, que é o TCA a fls. 380-389, e não o Relator do acórdão de fls. 724-729 deste Pleno”, como “resulta das regras do n.º 1 do artigo 687.º do CPC e do n.º 1 do artigo 76.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, e, por outro lado, é isso que o recorrente pede (cfr. fl. 744)”.

Como se mostra dos autos, o STA deu por findo o recurso por oposição de acórdãos, interposto pela impugnante BANIF SGPS, SA, do aresto do TCA — Sul de 4 de Abril de 2006.

Veio então o BANIF recorrer desta última decisão, para o Tribunal Constitucional, nos termos do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da Lei do Tribunal Constitucional, requerendo, a final, a baixa dos autos à segunda instância para a respectiva apreciação, e, bem assim, a admissão do recurso (naquele tribunal, entenda-se), para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

Tal recurso foi admitido pelo relator neste STA — fls. 745 — e é contra tal despacho que se insurge o Ministério Público, nos apontados termos.

Ora, assim sendo, e atento nomeadamente o princípio do dispositivo, o processo deve efectivamente ser remetido àquele tribunal, nos termos e para os fins requeridos pelo BANIF.

Termos em que se acorda deferir o solicitado pelo Ministério Público, revogando-se o despacho reclamado e ordenando-se a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo — Sul, para os indicados fins.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *José Norberto de Meio Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau*.

Acórdão de 5 de Julho de 2007.

Assunto:

Recurso para o Tribunal Pleno. Oposição de acórdãos. Soluções opostas. Mesma questão fundamental de direito.

Sumário:

- I — São três os requisitos de admissibilidade de recurso (por oposição de acórdãos) para o Tribunal Pleno, a saber: que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da **mesma legislação**; que respeitem à **mesma questão fundamental de direito**; e que assentem sobre **soluções opostas**.
- II — Se o acórdão recorrido não chegou a emitir pronúncia expressa sobre dada questão jurídica, pois decidiu que essa era uma questão nova, e o acórdão fundamento emitiu pronúncia sobre tal questão, não há oposição de acórdãos, pois não há qualquer solução oposta.
- III — Isto mesmo que o acórdão recorrido refira, a título incidental, que tomaria decisão diversa (da seguida no acórdão fundamento), se tal questão devesse e pudesse ser decidida.

Processo n.º 174/07-20.

Recorrente: Imafil – Administração de Imóveis, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **IMAFIL — Administração de Imóveis, SA**, com os demais sinais dos autos, interpôs recurso para este Pleno do acórdão proferido pelo TCA – Norte, que negou provimento a um recurso jurisdicional interposto de uma sentença proferida pelo Mm. Juiz do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que julgara improcedente uma oposição a uma execução que revertera contra si.

Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator do TCA entendeu haver *aparentemente* oposição de acórdãos.

As partes alegaram de fundo.

Neste STA, o EPGA defende que inexistente oposição de acórdãos.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Antes de apreciar o recurso, no tocante à questão de mérito, há que decidir previamente se ocorre a alegada oposição de acórdãos.

É certo que o Exm.º Juiz relator do TCA já decidiu haver oposição de acórdãos. Mas tal decisão não vincula este Supremo Tribunal – art. 687º, 4, do CPC.

Pois bem.

Vejamos então.

São três os requisitos, previstos na lei, para que seja admissível o recurso para o Tribunal Pleno, com base em oposição de acórdãos, a saber:

- que tenham sido proferidos no domínio da *mesma legislação*;

- que respeitem à *mesma questão* fundamental de direito;

- que assentem sobre *soluções opostas* - vide art. 30º, b), do anterior ETAF, aqui aplicável.

Requisitos cumulativos, entenda-se.

Veja-se igualmente o art. 284º do CPPT.

Exige-se também, e obviamente, identidade de situações de facto, já que, sem esta, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos.

Ou seja, e para que exista oposição é necessária uma identidade, tanto jurídica como factual.

Por outro lado, e como é óbvio, torna-se necessário que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado, pois, até aí, não há decisão definitiva, não podendo falar-se em oposição de julgados.

E a primeira pergunta a formular é esta: Será que estamos perante uma oposição de acórdãos? Será que existe identidade de questão factual e identidade de questão fundamental de direito?

Já vimos que o EPGA defende que não há oposição de soluções jurídicas.

Escreveu o seguinte no seu douto parecer:

“O acórdão fundamento sustenta a ilegitimidade processual da reversão contra a sociedade administradora de outra sociedade comercial, sem prévia reversão contra a pessoa singular por aquela indicada para exercer o cargo em nome próprio e apuramento da sua responsabilidade subsidiária (art.390º n. 4 CSC;fls.240)

“O acórdão recorrido entendeu que aquela questão era nova (porque não suscitada na petição de oposição à execução), pelo que não podia ser apreciada e decidida pelo tribunal de recurso (II - Fundamentação pp.222/223); sem qualquer expressa pronúncia sobre a questão da legitimidade /ilegitimidade processual da sociedade administradora limita-se *obiter dictum* à consideração de que o convocado art.390º n. 4 CSC, ao invés das consequências que a oponente pretendeu retirar, embora afirme que a pessoa singular exerce o cargo de administrador “em nome próprio”, não afasta a responsabilidade

solidária da pessoa colectiva pelos actos do administrador que designa, nomeia (II- Fundamentação fls.224)

“Neste contexto merecem a nossa adesão as considerações expendidas pela Fazenda Pública nas contra-alegações sobre a inverificação de soluções jurídicas contraditórias que fundamentem um recurso por oposição de acórdãos...”.

E sobre a questão realmente pronunciou-se a recorrida Fazenda Pública nos seguintes termos.

“A divergência relevante para efeito de oposição de julgados é aquela que é causa determinante e última das diferentes decisões adoptadas pelos acórdãos controvertidos.

“Na presente hipótese, o acórdão recorrido pronunciou-se sobre a questão controvertida a título de mera nota ou incidente, mas o vero fundamento da sua decisão reside no carácter inovatório da aludida questão

“A diferente solução jurídica adoptada pelos dois acórdãos controvertidos não radica, pois, numa mesma e única causa mas em motivações diversas e não contraditórias, que não sustentam, nem podem sustentar um recurso por oposição de julgados”.

Vejamus então.

Escreveu-se no acórdão recorrido:

“Doutra banda, o convocado art. 390º, n. 4 CSC, ao invés das consequências que a oponente pretendeu retirar, embora afirme que a pessoa singular exerce o cargo de administrador “em nome próprio”, não afasta a responsabilidade solidária da pessoa colectiva pelos actos do administrador que designa, nomeia. Outrossim, sempre na avaliação da novel questão suscitada pela oponente se impunha ter presente e, eventualmente, consequenciar a doutrina dimanada do douto Ac. STA de 21.5.1997, rec. 18 907 no sentido de que *tendo o oponente sido nomeado representante de uma sociedade para gerir outra de que aquela era sócia não era aquele gerente de direito nem exerceu de facto a gerência desta, uma vez que apenas actuou como mandante da primeira sociedade*”.

Escreveu-se, por sua vez, no acórdão fundamento:

“Decorre do exposto que a Helena é que era quem exercia efectivamente a gerência e não a oponente IMAFIL.

“Sendo que a Helena nunca foi chamada à execução não se pode afirmar e dar como provado que esta tivesse tido ou não provasse ter tido culpa na insuficiência do património societário.

“e porque de acordo com o preceituado no artigo do Código das Sociedades Comerciais a sociedade responde solidariamente pelas dívidas porque for responsável o gerente que ela designou para que possa exercer-se a responsabilidade da sociedade importa sempre em primeiro lugar dar como provado se o gerente teve ou não culpa no depauperamento do património societário.

“No caso dos autos este co-responsável não foi chamado à execução.

“E deveria ter sido.

“A sua falta de intervenção na oposição acarreta a ilegitimidade da oponente apenas e só do ponto de vista processual, pelo que enquanto a execução não reverter contra o gerente da IMAFIL e decidida a sua responsabilidade subsidiária o chamamento da IMAFIL é prematuro sendo manifesta a sua ilegitimidade processual...”.

Será que podemos ver aqui uma oposição sobre questões jurídicas fundamentais?

Vejamus.

Enquanto no acórdão fundamento, no caso de uma sociedade revertida, se exige que o gerente nomeado por esta seja chamado à execução, e só perante a culpa deste na insuficiência do património societário se pode afirmar a responsabilidade da sociedade revertida, no acórdão recorrido sustenta-se que não é afastada a responsabilidade solidária da pessoa colectiva pelos actos do administrador que designa, nomeia.

Pois bem.

Entendemos que não há oposição de acórdãos.

Primeiro, e desde logo, porque o acórdão recorrido não chegou a emitir pronúncia expressa sobre a questão, pois decidiu que essa era uma questão nova, pelo que não podia apreciá-la (e decidi-la).

E as referências feitas, a que acima fizemos referência, têm a ver com a solução que adoptaria se tal obstáculo intransponível (questão nova) não existisse, e, na óptica do tribunal *a quo* tal obstáculo existiu.

Daí que não tenha havido pronúncia sobre tal questão.

O tribunal decidiria assim se pudesse, mas não podia.

Logo não há decisão sobre a questão.

Mas, na nossa óptica, também não haveria oposição de acórdãos por uma outra razão.

Na verdade, enquanto no acórdão fundamento para se concluir pela ilegitimidade da sociedade revertida se entendeu que o gerente nomeado por esta tinha que ser chamado à execução, no acórdão recorrido nem hipoteticamente esta questão (chamamento à execução do gerente) foi abordada.

Não há assim oposição de acórdãos.

3. Face ao exposto, julga-se findo o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa e justiça em 400 € e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* — *António Calhau* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 5 de Julho de 2007.

Assunto:

Recurso com fundamento em oposição de acórdãos. Oposição de julgados. Ausência de alteração da regulamentação jurídica.

Sumário:

- I — Um dos requisitos dos recursos com fundamento em oposição de acórdãos, previstos nos arts. 30.º, alíneas b) e b'), do ETAF de 1984, é que eles consagrem soluções opostas quanto ao mesmo fundamento de direito, na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica.*
- II — A reforma operada no processo civil pelos Decretos-Lei n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro [criando o regime da oposição à penhora (arts. 863.º-A e 863.º-B) e atribuindo ao cônjuge do executado a possibilidade de deduzir essa oposição, mesmo antes da sua citação para o processo executivo] e o CPPT (ao introduzir esse regime de oposição à penhora no âmbito da reclamação prevista nos arts 276.º a 278.º e prevendo a possibilidade de tal oposição ser decidida por terceiro) introduziram alterações no regime da defesa dos direitos do cônjuge contra actos de penhora de bens comuns por dívidas da exclusiva responsabilidade do outro cônjuge que podem influenciar a solução da questão do meio processual a utilizar para tal defesa, antes e depois dessas alterações legislativas.*

Processo n.º 230/07-50.

Recorrente: Florinda Maria Carreira Neto Ramos.

Recorrido: Fazenda Pública e outro.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

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

1 – FLORINDA MARIA CARREIRA NETO MATOS interpôs para este Pleno da Secção do Contencioso Tributário o presente recurso jurisdicional do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24-10-2006, proferido no processo n.º 1168/06.

A Recorrente invoca como fundamento do recurso jurisdicional oposição de julgados, indicando como acórdão fundamento o acórdão deste Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 5-12-2001, proferido no recurso n.º 21438.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A) Existe jurisprudência que suporta a admissibilidade da dedução de embargos por parte do cônjuge que não foi citado na execução em defesa da posse ou propriedade relativamente a bens próprios ou à meação nos bens comuns.

B) O que está em causa nestes autos é a situação presente e também existente à data da dedução dos embargos. E neste momento, não tendo a recorrente sido citada para o processo de execução, nem sendo parte nesse processo, é terceiro, sendo-lhe legítimo deduzir embargos de terceiro.

C) O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no Processo n.º 021438, de 05/12/2001, perante questões de facto e de direito idênticas à do presente processo, decidiu de forma aposta à do acórdão recorrido, tendo entendido ser admissível a dedução de embargos por parte do cônjuge do executado enquanto que no acórdão recorrido decidiu-se que não são admissíveis embargos por parte da ora recorrente.

D) O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no Recurso n.º 01243/03, de 15/06/2004 perante questões de direito idênticas à do presente processo e que assentam em idênticos pressupostos de facto na perspectiva do nuclear ou do necessário à resolução do problema jurídico ca-

racterizante da mesma questão fundamental de direito, fez recair solução oposta à do acórdão recorrido, tendo decidido que seriam admissíveis embargos de terceiro desde que o cônjuge do executado não tivesse sido citado para a execução, enquanto que o acórdão recorrido não o admitiu.

E) O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 019806, de 17/1/1996, perante questões de facto e de direito idênticas à do presente processo, decidiu de forma oposta à do acórdão recorrido, tendo entendido ser admissível a dedução de embargos por parte do cônjuge do executado enquanto que no acórdão recorrido decidiu-se que não são admissíveis embargos por parte da ora recorrente.

F) O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 01838/02, de 09/04/2003, decidiu que quem não for citado no processo de execução fiscal, tem a qualidade de terceiro para efeitos de embargos de terceiro.

Porém, o acórdão recorrido entendeu que a ora recorrente não poderia ter deduzido embargos de terceiro, pelo que decidiu em contrário ao que foi decidido no acórdão supra transcrito, interpretando-o a contrario.

G) Esta jurisprudência, quer de Tribunais Superiores quer do mesmo Tribunal, na mesma questão de direito e de facto decidiu em sentido contrário ao que foi decidido no acórdão ora recorrido.

H) Está, assim, demonstrado que entre o acórdão recorrido e os supra referidos existe a oposição exigida.

I) Porque nunca foi citada para a Execução Fiscal, como o impunha o artigo 239º do CPPT, e porque o imóvel penhorado é um bem comum, o único meio processual de que a ora recorrente podia usar era dos embargos de terceiro.

J) O cônjuge do executado tem a posição de terceiro quando não foi citado para a execução, nos termos dos artigos 220º e 239º, nem figura no título executivo.

L) Nos termos do artigo 352º do C P Civil, o cônjuge que tenha a posição de terceiro pode, sem autorização do outro, defender por meio de embargos os direitos relativamente aos bens próprios e aos bens comuns que hajam sido indevidamente atingidos pela penhora.

M) Por reversão fiscal no âmbito da Execução Fiscal supra referida, é Executado o marido da ora recorrente, tendo sido ordenada a penhora de bens a este, A responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada tem natureza extracontratual, sendo as correspondentes dívidas da exclusiva responsabilidade daquele, respondendo por elas apenas os seus bens próprios e a sua meação nos bens comuns.

N) Sendo a ora recorrente terceira, porquanto não é exequente nem executada, e não tendo sido citada para a execução fiscal, tendo sido penhorado um bem imóvel comum, casa de morada de família, o meio processual adequado para reagir à penhora que indevidamente recaiu sobre a sua meação no bem comum, são os embargos de terceiro.

O) Todos os Acórdãos supra transcritos, em processos diferentes, a decisão da mesma questão foi decidida de forma diferente, já tendo transitado em julgado.

P) O Acórdão proferido, não tendo decidido de forma a ser considerado os embargos de terceiro meio processual adequado a assegurar a defesa dos direitos de propriedade da Recorrente e não tendo alterado a decisão de 1.ª Instância, violou os artigos 220º e 239º do CPPT e 351º, n.º 1 e 352º do C. P. Civil.

Nestes termos, e nos demais de Direito, deverá ser dado provimento ao presente recurso e, por via disso, deverá entender-se que existe oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no Processo n.º 021438, de 05/12/2001, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no Recurso n.º 01243/03, de 15/06/2004, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 019806, de 17/1/1996 e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo n.º 01838/02, de 09/04/2003 bem como ser alterado o duto Acórdão recorrido admitindo os embargos de terceiro, com o conseqüente levantamento da penhora.

Assim decidindo, Venerandos Conselheiros, farão V. Exas. a costumada, JUSTIÇA!

A Fazenda Pública contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

a) Os acórdãos invocados como fundamento do presente recurso por oposição de julgados referem-se ou a situações de facto bastante diversas da que foi objecto da decisão sob recurso ou em situações que, embora idênticas (penhora de imóvel do casal em execução, por reversão, contra apenas um dos cônjuges) a citação foi efectuada na vigência de normas de Código de Processo Civil de redacção profundamente distinta da actual e imbuídas de filosofia também completamente diversa;

b) Ainda que fossem aplicadas as mesmas normas defenderíamos que a tese – que já ao tempo – traduzia mais correctamente o espírito da lei é a acolhida no Acórdão do STA de 18 de Fevereiro de 1998, no sentido de a solução prevista no art. 302º do CPT ser aplicável à responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, obrigando a citação do cônjuge não responsável:

c) A omissão da citação causa nulidade insanável do processo não permitindo a dedução de embargos de terceiro pelo cônjuge do executado;

d) Actualmente esta solução decorre consagrada claramente das normas do CPPT designadamente artigos 220º e 239º podendo o cônjuge opor-se à penhora nos termos dos artigos 276º a 278º, conforme a doutrina do Acórdão do STA de no recurso.

Termos em que o presente recurso deve:

– Ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação por não se verificar a invocada oposição de acórdãos;

- Ainda que existissem requisitos para a respectiva admissão, ser considerado improcedente por o douto Acórdão recorrido ter feito uma correcta interpretação e aplicação do Direito, designadamente dos artigos 220º e 239º do CPPT.

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

Ocorre a alegada oposição de julgados, porque, além do mais, quer no caso do acórdão recorrido, quer no do acórdão fundamento, o cônjuge embargante, quando deduziu os embargos, não estava citado para os termos do processo executivo.

E a oposição deve ser resolvida pela confirmação da doutrina do acórdão- fundamento (que, aliás, é do Pleno desta Secção), por nele se fazer a melhor interpretação do quadro legal aplicável.

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:

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

Os recursos com fundamento em oposição de julgados apenas são admitidos quando no acórdão recorrido e no acórdão invocado como fundamento, foram perfilhadas soluções opostas, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem sido uniforme no sentido de ser exigível também que o acórdão invocado como fundamento tenha transitado em julgado, exigência que consta do n.º 4 do art. 763.º do C.P.C. (1) e se justifica por os recursos com fundamento em oposição de julgados no contencioso administrativo, visarem, primordialmente, assegurar o tratamento igualitário e só relativamente a uma decisão transitada em sentido oposto à que foi proferida no processo se poder colocar a questão de desigualdade de tratamento, uma vez que uma decisão não transitada em sentido contrário à proferida no processo pode vir a ser alterada no sentido desta.

No entanto, em sintonia com o preceituado no n.º 4 do art. 763.º do C.P.C., deve entender-se que se deve partir do pressuposto que o trânsito em julgado ocorreu, se o recorrido não alegar que o acórdão não transitou.

É também exigível que os acórdãos recorrido e fundamento tenham sido proferidos em processos diferentes ou incidentes diferentes do mesmo processo, como se prevê no n.º 3 do art. 763.º do C.P.C. e é corolário do preceituado no art. 675.º do mesmo Código.

Por outro lado, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados a oposição entre soluções expressas, como vem sendo uniformemente exigido pelo Supremo Tribunal Administrativo (2), exigência esta que é formulada com base na referência a «solução oposta», inserta nos arts. 22.º, alíneas a), a’) e a’), 24.º, n.º 1, alíneas b) e b’), e 30.º, alíneas b) e b’), do E.T.A.F.. (3)

Para se poder entender que há oposição de soluções jurídicas, ambos os acórdãos deverão ter subjacentes situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. (4)

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

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

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

Essencialmente, poderá dizer-se que há alteração da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados sempre que as eventuais modificações legislativas pos-

sam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica. (5)

3 – A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública questiona a existência da oposição de julgados necessária para o prosseguimento do recurso.

Relativamente ao acórdão que a Recorrente escolheu como acórdão fundamento, que é o deste Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 5-12-2001, proferido no recurso n.º 21438, a Fazenda Pública defende que se trata de situações reguladas por regimes distintos, pois, no referido acórdão fundamento, a citação ocorreu antes da reforma do processo civil operada pelos Decretos-Lei n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro, e, no acórdão recorrido, a citação foi efectuada na vigência do CPPT.

A solução da questão da identidade essencial de regimes jurídicos não tem a ver propriamente com o momento da citação, mas sim com o regime globalmente aplicável.

No acórdão fundamento foi aplicado o regime do CPT e era aplicável o regime do CPC anterior à reforma operada pelos Decretos-Lei n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro (a penhora e a dedução de embargos de terceiro, no caso apreciado, ocorreram em 1994).

No que concerne ao acórdão recorrido, a penhora ocorreu em 2004, tratando-se de um caso a que é aplicável o CPPT, independentemente da data do início do processo de execução fiscal, em face do estatuído no art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Os regime legais vigentes nos dois momentos referidos são profundamente distintos, no que importa para resolver a questão da possibilidade de o cônjuge poder embargar de terceiro, no caso de serem penhorados bens comuns por dívidas da responsabilidade de apenas um dos cônjuges.

Na verdade, desde logo, o novo regime do processo civil deixou de fornecer um conceito expresso de «terceiro» (6), passando a deixar entrever esse conceito, com amplitude diferente da que tinha anteriormente, através da referência feita no art. 351.º, n.º 1, a «quem não é parte na causa».

Por outro lado, com a referida reforma, foi criado o incidente de oposição à penhora, através do aditamento dos arts. 863.º-A e 863.º-B, e, no art. 864.º-A, vieram a atribuir-se ao cônjuge do executado, depois da citação nos termos da primeira parte da alínea a) do n.º 1 do artigo 864.º, as possibilidades de deduzir oposição à penhora e de exercer, nas fases da execução posteriores à sua citação, todos os direitos que a lei processual confere ao executado, o que não sucedia anteriormente. (7)

As situações de oposição à penhora são aquelas em que há obstáculos «a) à admissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou à extensão com que ela foi realizada», «b) à imediata penhora de bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda» e à incidência da penhora «c) sobre bens que, não respondendo, nos termos do direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido atingidos pela diligência», situações estas em que, anteriormente, se poderia admitir a dedução de embargos de terceiro pelo cônjuge do executado.

Este regime de oposição à penhora foi transposto para o CPPT, com inclusão no âmbito da reclamação prevista nos seus arts 276.º a 278.º, como se constata pelas alíneas a) a c) do n.º 3 deste último artigo, em que se reproduzem as três situações de oposição à penhora indicadas no referido art. 863.º-A do CPC.

É de concluir, assim, que as alterações legislativas ocorridas entre 1994 e 5-7-2001 (data em que passou a ser aplicável o CPPT mesmo aos processos iniciados antes da sua entrada em vigor, nos termos do art. 12.º da Lei n.º 15/2001) podem influenciar a resolução da questão do meio processual a utilizar pelo cônjuge do executado que vê penhorados bens comuns por dívidas a exclusiva responsabilidade do outro cônjuge.

Designadamente, à face do acórdão recorrido, pode aventar-se a hipótese de se estar perante uma situação de reclamação de acto praticado no processo de execução fiscal, que, à face do teor literal do art. 276.º, nem depende da qualidade de executado ou de citação no processo de execução fiscal, pois pode ser deduzida por terceiro, solução esta que se, eventualmente fosse de adoptar à face do CPT relativamente ao recurso judicial previsto no art. 355.º (em parte equivalente à reclamação prevista nos arts 276.º a 278.º do CPPT) não contaria com um suporte textual que pode ter à face deste último Código, pois aquele art. 355.º não refere a possibilidade de tal recurso judicial ser interposto por terceiro, como prevê o art. 276.º do CPPT, após a redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

Conclui-se assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento foram proferidos no âmbito de regimes jurídicos distintos e as alterações de regulamentação são susceptíveis de influenciar a decisão da questão em apreço.

Por isso, é de concluir que não se verifica um requisito do recurso com fundamento em oposição de acórdãos que é o de que tenham sido proferidos «relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica» [art. 30.º, alíneas b) e b'), do ETAF de 1984].

Termos em que acordam em julgar findo o recurso.
Custas pela Recorrente, com taxa de justiça de 300 euros e 50% de procuradoria.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau*.

(¹) O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que os arts. 763.º a 765.º do C.P.C. na redacção anterior à reforma operada pelos Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Setembro, e 180/96, de 12 de Dezembro, continuam em vigor no contencioso tributário.

(²) Neste sentido, entre outros, podem ver-se os acórdãos deste Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 27-6-1995, proferido no recurso n.º 32986, de 7-5-1996, proferido no recurso n.º 36829; e de 25-6-1996, proferido no recurso n.º 35577.

Ainda no mesmo sentido, os acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 13-7-1988, proferido no recurso n.º 3988, publicado no Apêndice ao Diário da República de 10-10-1989, página 29; e de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19426.

(³) Neste sentido, a propósito da expressão idêntica contida no art. 763.º, n.º 1, do C.P.C., podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 7-5-1994, proferido no recurso n.º 85910, de 11-10-1994, proferido no recurso n.º 86043, e de 26-4-1995, proferido no recurso n.º 87156.

(⁴) Podem ver-se, neste sentido, os acórdãos do Pleno da Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – de 17-6-1992, proferido no recurso n.º 13191, publicado no Apêndice ao Diário da República, de 30-9-1994, página 136;

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

(⁵) Fundamentalmente neste sentido, o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19532.

(⁶) No art. 1037.º, n.º 2, do CPC na redacção anterior à reforma de 1995/96, estabelece-se que «considera-se terceiro aquele que não tenha intervindo no processo ou acto jurídico de que emana a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou» e esclarece-se que «o próprio condenado ou obrigado pode deduzir embargos de terceiro quanto aos bens que, pelo título da sua aquisição ou pela qualidade em que os possuir, não devam ser atingidos pela diligência ordenada».

(⁷) O Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março, deu novas redacções aos arts. 863.º-A, 863.º-B e 864.º-A do CPC, mas as alterações não afectam o sentido essencial das redacções iniciais, para o que interessa para apreciação do caso dos autos.

Acórdão de 5 de Julho de 2007.

Assunto:

Recurso Jurisdicional – Oposição de acórdãos.

Sumário:

Inexiste oposição de acórdãos quanto “ao mesmo fundamento de direito” se os acórdãos em confronto decidiram questões jurídicas distintas.

Processo n.º 283/07-50.

Recorrente: C.P.B. – Companhia Petroquímica do Barreiro, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

CPB – Companhia Petroquímica do Barreiro, Lda, vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul, que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação de Contribuição Autárquica do ano de 2000.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. *Consta da matéria de facto dada como provada na Sentença de 1.ª Instância e acolhida no Acórdão recorrido, que a ora recorrente foi notificada, em 8/9/1994, de que o prédio objecto da liquidação de CA, na génese dos presentes autos, fora avaliado, nos termos do art. 109.º do CIMSISD e de que poderia requerer nova avaliação.*

2. Bem como consta do probatório que, por discordar com o valor fixado na avaliação acima referida, requereu 2.ª avaliação, indicando louvado.

3. Constando ainda da matéria de facto dada como provada que, sem que a 2.ª avaliação requerida fosse efectuada, foi consumada a liquidação ora em causa.

4. O art. 109.º do CIMSISDD, regia a avaliação de prédios omissos, determinando que quando se tratasse da avaliação de prédios omissos na matriz, aí inscritos sem rendimento colectável, observar-se-ia o preceituado nos artigos 93.º e seguintes, com as modificações aí referidas.

5. Nos termos do § 2.º do art. 94.º do mesmo código, os prédios referidos no artigo 109.º eram avaliados também para efeitos de inscrição na matriz.

6. De acordo com o art. 96.º do CIMSISDD, se o contribuinte não concordasse com o resultado da avaliação, poderia requerer uma segunda avaliação.

7. Determinava o § 1.º do art. 109.º do CIMSISAISDD, que apenas transitada em julgado a avaliação se procederia à inscrição do prédio na matriz.

8. O valor patrimonial do prédio não se encontra definitivamente fixado, porquanto não foi efectuada a 2.ª avaliação.

9. O entendimento proferido no douto Acórdão recorrido, foi no sentido de a notificação da impugnante para requerer uma segunda avaliação, dever ser entendida apenas para efeitos de Imposto Municipal de Sisa, nada tendo a ver, com a fixação do valor patrimonial para efeitos de Contribuição Autárquica, contrariando frontalmente o entendimento expresso no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção), de 28 de Novembro de 2001, proferido no Recurso n.º 025859 e que versou sobre a mesma questão fundamental.

10. No referido aresto foi proferido entendimento, no sentido de que de acordo com o § 2.º do art. 94.º aplicável por força do disposto no art. 109.º, ambos, do CIMSISDD, tratando-se, embora, de um único acto a avaliação se destinava a produzir efeitos em duas sedes distintas - a sisa e contribuição autárquica.

11. Atendendo ao disposto no § 2.º do art. 94.º do mesmo código, bem se entende que fosse necessária a avaliação para efeitos de inscrição na matriz, porquanto nos termos do art. 18.º do CCA, a contribuição autárquica era liquidada anualmente, com base no valor constante da matriz, o qual não tendo transitado em julgado a 1.ª avaliação, em consequência do pedido de 2.ª avaliação, inexistia.

12. Assim, entendendo-se que a avaliação efectuada nos termos do art. 109.º do CIMSISDD se destinava a produzir efeitos, quer em sede de SISA, quer em sede de CA, a 2.ª avaliação também tinha essa dupla destinação.

13. Motivo pelo qual, não tendo a mesma sido efectuada, a fixação do valor patrimonial não transitou em julgado, padecendo a liquidação em causa de vício de forma por preterição de formalidade essencial.

14. Noutra vértice do recurso, foi ainda proferido entendimento na Sentença de 1.ª Instância, acolhido no douto Acórdão recorrido, no sentido de que não obstante a ora recorrente ter sido notificada para requerer a 2.ª avaliação, não se verificava qualquer preterição de formalidade que afectasse a liquidação, uma vez que não teria qualquer direito a exigir uma segunda avaliação.

15. Tal entendimento colide frontalmente com o entendimento expresso no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção), de 17 de Abril de 2001, proferido no Recurso n.º 026426.

16. Aresto, em que relativamente à mesma questão fundamental de direito, se decidiu no sentido de que sendo concedida ao interessado, por decisão administrativa, uma nova oportunidade de requerer a 2.ª avaliação, no âmbito do mesmo procedimento previsto no art. 109.º, esta possibilidade não pode deixar de ter repercussão no valor da Inscrição matricial.

17. Mesmo que, tal oportunidade fosse concedida ao contribuinte na sequência de um erro da Administração Fiscal, praticado no processo de liquidação de SISA.

18. O chamado caso decidido traduz-se apenas na impossibilidade de os contribuintes questionarem administrativa ou contenciosamente a legalidade dos actos com fundamento em vícios cuja ocorrência implique a anulabilidade.

19. A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada a todo o tempo por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal.

20. São nulos os actos consequentes de actos administrativos anteriormente revogados, desde que inexistam contra-interessados com interesse legítimo na manutenção do acto consequente, o que acontece na relação jurídica tributária.

21. A 2.ª avaliação de um imóvel é um acto de natureza administrativa que substitui o acto da 1.ª avaliação, pelo que o revoga por substituição.

22. Os actos de liquidação consequentes da 1.ª avaliação revogada, passam a estar afectados por nulidade, pelo que a administração tributária deve dela conhecer, em conformidade com o preceituado no n.º 2 do art. 134.º do CPA.

23. Pelo que, sendo que a 2.^a avaliação efectuada nos termos do art. 109.º do CIMSISD, revoga a primeira avaliação por substituição, determinando a nulidade dos actos consequentes desta, nulidade que deve ser officiosamente conhecida pela Administração Fiscal.

24. Tendo a ora recorrente, requerido a 2.^a avaliação, depois de para tal ser notificada, deveria a Administração Fiscal ter efectuada a 2.^a avaliação, no cumprimento do princípio da decisão e, caso o valor desta resultante fosse inferior, anular a liquidação.

25. Assim, também pelo ora exposto, deve proceder a alegação da recorrente de que a liquidação de CA em causa, padece de vício de forma por preterição de formalidade essencial.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a inexistência de oposição e a legalidade do acto impugnado pelo que é correcta a decisão das instâncias.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da existência de oposição com o acórdão do STA de 28 de Novembro de 2001 – recurso n.º 25.859, que “deve ser resolvida pela procedência dos fundamentos de recurso, em razão da bondade da doutrina do acórdão-fundamento” e pela inexistência de oposição com o acórdão do STA de 17 de Abril de 2002 – recurso n.º 26.426, pois que aqui não se tratou nem decidiu a questão equacionada nestes autos: “que o contribuinte não tinha direito a pedir segunda avaliação, uma vez que o prédio não estava omissa na matriz”.

E, corridos os vistos legais, há que decidir.

Vejamos, pois:

Como é sabido, “a decisão do relator no tribunal recorrido que reconheceu a oposição de acórdãos não impede que o Pleno da secção decida em sentido contrário no julgamento do conflito de jurisprudência, o qual pressupõe oposição de soluções jurídicas” - Jorge de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4ª ed., 2003, p. 1151.

E nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b’) do artigo 30.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno - por oposição de julgados das Secções do Contencioso Tributário do TCA e do STA - que se trate “do mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação jurídica” e se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos.

O que naturalmente supõe a identidade de situações de facto já que, sem ela, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos; por isso, ela não foi ali referida de modo expresso.

Para que exista oposição é, pois, necessária tanto uma identidade jurídica como factual.

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o acórdão recorrido do TCA, de 26 de Setembro de 2006, e os acórdãos fundamento, do STA, de 28 de Novembro de 2001 – recurso n.º 025.859 e de 17 de Abril de 2002 – recurso n.º 026.426.

Ora, relativamente àquele primeiro aresto não há identidade de situações de facto pelo que também não são os mesmos os “fundamentos de direito”: no acórdão fundamento, o prédio estava omissa na matriz, entendendo-se que a avaliação efectuada nos termos do artigo 109.º do Código da Sisa valia tanto para este imposto como para a Contribuição Autárquica, sendo que, avaliado o imóvel nos termos do artigo 218.º do Código da Contribuição Predial e 8.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, e “notificado o contribuinte do resultado da avaliação, indicando-se-lhe, em tal notificação, que a avaliação efectuada para os efeitos de contribuição autárquica”, só para este último tinha validade.

Ao passo que, no acórdão recorrido, o prédio não estava efectivamente omissa mas antes inscrito na matriz, entendendo-se que, assim, a nova avaliação efectuada só era relevante para efeitos de sisa.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, quanto ao segundo aresto fundamento.

Pois, desde logo, no aresto recorrido estava consolidada a avaliação e, consequentemente, a inscrição matricial, ao passo que, naquele acórdão fundamento, se tratava de uma segunda avaliação, pelo que não estava solidificada nem a primeira nem a consequente inscrição na matriz.

Depois, a questão equacionada no acórdão fundamento – a da revogação, por substituição, do acto de primeira avaliação – não foi expressamente considerada no aresto recorrido (para efeitos de Contribuição Autárquica), como seria mister.

E, por sua vez, a questão equacionada no aresto recorrido – não ter o contribuinte direito a uma segunda avaliação, uma vez que o prédio não estava omissa na matriz – não foi considerada naquele acórdão fundamento.

Em suma: no acórdão recorrido, o prédio estava inscrito na matriz, por avaliado nos termos do artigo 109.º do Código da Sisa, consequentemente com relevância para efeitos de Sisa e Contribuição Autárquica. A nova avaliação teve lugar no pressuposto, incorrecto, da omissão do prédio, por rectificação de áreas (diminuição), “insusceptível de aumentar o valor patrimonial”, sendo que tal inscrição nunca foi anulada, dando-se, até, por sem efeito, a nova declaração modelo 129 adrede apresentada.

No primeiro acórdão fundamento – o de 28 de Novembro de 2001 – a avaliação não foi efectuada nos termos daquele artigo 109.º mas do Código da Contribuição Predial, e como tal notificada ao contribuinte, pelo que só para este tributo poderia ter efeitos.

E no segundo acórdão fundamento, a segunda avaliação não foi mais que a continuação da primeira – em termos do necessário procedimento para definitiva inscrição na matriz – pois que a liquidação da sisa com base nesta efectuada, “foi processada em data anterior à notificação do valor patrimonial que lhe serviu de base”, pelo que foi anulada.

Diversas situações factuais, pois, a demandar a análise de diferentes questões ou fundamentos de direito, nos preditos termos.

Pelo que se acorda dar por findo o recurso – artigo 284.º, n.º 1, do CPPT.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de € 400,00 e procuradoria de 50%.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Françisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau*.

Acórdão de 5 de Julho de 2007.

Assunto:

Taxa Municipal. Nulidade. Anulabilidade.

Sumário:

- I — Os artigos 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março, e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, sancionam, com nulidade, as deliberações dos órgãos autárquicos que violem as normas legais respeitantes ao lançamento dos tributos aí referidos não previstos na lei, mas já não os concretos actos de liquidação abrangidos em tais deliberações.*
- II — Assim, o acto de liquidação efectuado em aplicação de deliberação autárquica nula, inexistente ou inconstitucional padece de ilegalidade abstracta – artigos 286.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário, e 204.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – que, nos casos de cobrança coerciva, pode ser invocada até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal, mesmo que posteriormente ao de impugnação de actos anuláveis, mas nunca, consequentemente, a todo o tempo.*

Processo n.º 479/06-50.

Recorrente: Eurobrasil – Administração de Propriedades, Lda.

Recorrido: Presidente da Câmara Municipal de Lisboa.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Eurobrasil – Administração de Propriedades, Lda., vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto da Secção que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação, pela Câmara Municipal de Lisboa, de taxa urbanística no montante de Esc. 22.648.391\$00.

Fundamentou-se a decisão, ora recorrida, na extemporaneidade da petição impugnatória, por o acto impugnado ser meramente anulável, que não nulo, como é jurisprudência deste Tribunal, que enuncia.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.ª – No caso sub judice foram consagradas soluções jurídicas opostas, pois no douto acórdão recorrido decidiu-se que a imposição do pagamento de tributos não previstos na lei determina apenas a anulabilidade dos actos impugnados e no douto acórdão fundamento considerou-se que tais actos são nulos, podendo ser impugnados a todo o tempo (v. art. 1.º/4 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro e art. 88.º do DL 100/84, de 29 de Março) – cfr. texto n.º 1;

2.ª – Conforme se decidiu no douto acórdão fundamento, os actos sub judice são nulos, pois os órgãos e agentes das autarquias locais não podem criar impostos que não se encontrem previstos na lei, traduzindo-se na criação de obrigações tributárias sem base ou causa legal (v. arts. 103.º e 165.º/1/i) da CRP; cfr. art. 88.º/1/a) e c) do DL 100/84, de 29 de Março e art. 1.º/4 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro e art. 2.º/4 da lei 42/98, de 6 de Agosto) – cfr. texto n.ºs 2, 3 e 6;

3.^a – Os actos sub judice são nulos por falta de atribuições e usurpação de poderes (v. art. 133.º/2/b) do CPA) – cfr: texto n.ºs 4 e 6;

4.^a – Os actos sub judice são ainda nulos por natureza, por violarem o princípio reforçado da legalidade tributária (v. art. 103.º da CRP e art. 133.º/2/d) do CPA) e o direito fundamental de propriedade privada (v. art. 62.º da CRP) – cfr: texto n.ºs 5 e 6;

5.^a – A presente impugnação é claramente tempestiva, pois está em causa a nulidade de actos de liquidação e cobrança de contribuições especiais não previstas na lei, que podem ser sindicados a todo o tempo (v. arts. 103.º/2, 112.º, 165.º/1/i), 239.º e 266.º da CRP; cfr: art. 28.º da LPTA, art. 88.º/1/a) e c) e 2 do DL 100/84, de 29 de Março e art. 134.º do CPA) – cfr: texto n.ºs 7 a 9.

E contra-alegou o recorrido Município de Lisboa, concluindo, por sua vez:

I – Qualificação do tributo

A) A TRIU no Município de Lisboa corresponde a uma contrapartida específica devida ao município como compensação das despesas efectuadas, ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras sobre que incide esse tributo, cujo valor determinado caso a caso respeita a proporcionalidade entre o seu montante, o fim proposto e os meios utilizados na realização da contraprestação tendo natureza de taxa e não de imposto.

B) Esta taxa de realização de infraestruturas urbanísticas criada por deliberação da assembleia municipal encontra-se prevista na Lei das Finanças Locais, não consubstanciando, assim, qualquer imposto ilegalmente criado, conforme é confirmado pela jurisprudência dominante e conforme foi já também apreciado pelo próprio Tribunal Constitucional.

II – Consequências jurídicas da imposição, liquidação e cobrança por órgãos municipais de impostos não previstos na lei, para efeitos de determinação do prazo de impugnação judicial desses tributos

A) A liquidação de um tributo no cumprimento de deliberação da assembleia municipal não se enquadra na previsão legal da Lei das Finanças Locais que apenas determina a nulidade das deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que determinem o lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais-valias não previstas na lei.

B) O direito de impugnação do acto de liquidação que aplique eventual deliberação que determine o lançamento de imposto ilegal caduca se não for exercido dentro do prazo do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, “devendo dar-se acolhimento à jurisprudência tirada do (...) acórdão recorrido, a qual, aliás, segue a linha de pensamento considerada maioritariamente pela secção (...) no sentido de que, no domínio do contencioso tributário, a nulidade ou mesmo a inexistência de norma em que se baseie um acto de liquidação não implica a nulidade deste, gerando apenas uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação”, já que “uma coisa é o vício da norma [e] outra, diversa, é o vício do acto”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1) A impugnante requereu e obteve aprovação do projecto e o licenciamento de uma construção que pretendia efectuar nos n.ºs 368 a 372 da Rua de Saraiva de Carvalho, freguesia de Santo Condestável, em Lisboa, cuja emissão da respectiva licença ficou, contudo, condicionada do seguinte modo:

a) Pagamento da Taxa Urbanística art. 4.º no valor de esc. 22.648.391\$00.

b) Licenciamento em simultâneo com o processo 3764/OB/93 alteração ao processo 5102/OB/89 (...) – conforme documentos de fls. 17 a 23 e 67 a 70, que se dão por reproduzidos;

2) A impugnante requereu, em 21-12-1994, que, sendo devida “qualquer mais valia, compensação, participação ou taxa urbanística, o seu pagamento seja feito em três prestações semestrais”, o que foi concedido por despacho de 10/1/1995, conforme documento de fls. 62 a 62-v, que se dá por reproduzido;

3) A impugnante procedeu ao pagamento, em 23 de Março de 1995, da primeira prestação, no montante de 7.549.463\$00, e prestou garantia quanto às duas restantes prestações, conforme documentos de fls. 14/63, 15 e 64, que se dão por reproduzidos;

4) Nesse mesmo dia, 23 de Março de 1995, foi emitida e paga Licença de Obras de Construção do respectivo edifício, conforme documentos de fls. 94 a 96, que se dá por reproduzido;

5) As restantes prestações foram pagas no dia 25 de Setembro de 1995 e em 22 de Março de 1996, respectivamente, conforme documento de fls. 94 a 96, que se dão por reproduzidos;

6) A garantia bancária foi cancelada em 28 de Março de 1996, conforme alegado no art. 7.º da douta contestação;

7) A impugnação foi apresentada no dia 4 de Julho de 2001, conforme carimbo apostado a fls. 1, que se dá por reproduzido;

8) A impugnante apresentou, em 21 de Setembro de 1995, impugnação judicial da taxa objecto destes autos, no referido montante de 22.648.391\$00, pedindo que se anulassem ou declarassem nulos

os actos de liquidação e cobrança impugnados, conforme documentos de fls. 102 a 116, que se dão por reproduzidos;

9) A referida impugnação foi julgada improcedente, por intempestiva, de cuja douta sentença foi interposto recurso para o STA, que se declarou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por douto acórdão de 7 de Junho de 2000, transitado em julgado, conforme documentos de fls. 117 a 121 e 133 a 168, que se dão por reproduzidos;

10) Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 88 a 93 (edital n.º 22/94) e de fls. 97 (comunicação da CML à impugnante de que se encontra a pagamento a licença e a 1.ª prestação).

Vejam, pois:

Verifica-se, efectivamente, a oposição de acórdãos.

Trata-se, nos dois arestos, de saber se os actos de liquidação em causa são nulos ou meramente anuláveis, para efeitos de determinação do prazo da respectiva impugnação judicial sendo que o acórdão fundamento se decidiu pelo primeiro termo da alternativa e o recorrido pela segunda.

Isto no mesmo quadro legal e com identidade essencial das respectivas situações de facto.

Certo que, como observa o recorrido Município de Lisboa, no acórdão recorrido, está em causa tributo referente à realização de infra-estruturas urbanísticas (TRIU) - caracterizadamente uma taxa (cfr. os acórdãos do STA de 19/01/2005 rec. 1086/04, 12/11/2003 rec. 598/03, 22/10/2003 rec. 1210/02, 14/05/2003 rec. 30/03, 15/05/2002 rec. 25.750 e do TC de 05/05/2004, DR, II Série, de 20/07/2004, 20/04/2004 *ibidem* 19/07/2004) - e, no fundamento, a denominada “compensação por aumento de área” - caracterizadamente um imposto ou contribuição especial (cfr. os acórdãos do TC de 20/10/1999 n.º 582/99, 07/05/1994 n.º 236/94 *in* BMJ 435-384, 25/10/1994 *in* DR, II Série, de 26/07/1995, 16/03/1994 *ibidem* 07/05/1994).

Tal não altera, todavia, os dados da questão pois, como refere o recorrente, e o STA vem decidindo, “existe identidade de situações de facto quando são constituídas por elementos essencialmente idênticos que devem merecer, por concretizarem uma mesma hipótese normativa, tratamento jurídico igual” - AD 359-1277 e 313-101.

Ora, a norma em causa - artigo 1.º, n.º 4 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro - vigente ao tempo, trata, para o efeito, do mesmo modo, os “impostos, taxas, derramas e mais-valias”: “são nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que determinem o lançamento de imposto, taxas, derramas ou mais-valias não previstas na lei” (cfr., aliás, o artigo 2.º, n.º 4 da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto).

QUANTO AO MAIS:

Importa começar por sublinhar que o recurso em causa é, como se disse, por oposição de acórdãos, cuja finalidade primacial, no âmbito do contencioso administrativo e fiscal, “é a de assegurar a igualdade de tratamento de situações iguais, contribuindo também “para a uniformização da jurisprudência pela persuasão que a decisão, proferida por um tribunal e formação do mais alto nível, poderá ter sobre os tribunais inferiores”.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4.ª edição, p. 1143.

Temos, assim, que o objecto do recurso é unicamente constituído pela questão já enunciada: a da nulidade ou anulabilidade das liquidações em causa, que não das deliberações, normativas ou não, de que resultam e que não foram objecto de qualquer apreciação concreta e específica, no acórdão recorrido.

E, no ponto, segue-se aqui de perto o acórdão do Plenário do STA, de 7 de Abril de 2005 – processo n.º 01108/03, para que aliás se remete, em que o ora relator interveio como adjunto, dado o modo exaustivo como a questão ali foi tratada.

Na verdade, nem o artigo 88.º, n.º 1, alínea *c*), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março, nem o n.º 4 do artigo 1.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, aplicável ao caso, estabelecem a nulidade dos actos de liquidação dos tributos aí referidos mas, antes, a nulidade das deliberações que determinaram o seu lançamento.

No domínio do contencioso tributário, a nulidade ou mesmo a inexistência de norma em que se baseie um acto de liquidação não implica a nulidade deste, gerando apenas uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação, com o regime que resulta da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 286.º do Código de Processo Tributário (aplicável ao caso).

Assim, a serem nulas as deliberações camarárias que prevêm o lançamento dos tributos liquidados pelos actos impugnados, estes enfermarão de ilegalidade abstracta que poderia ser invocada até ao termo do prazo de oposição, se tivesse tido lugar a cobrança coerciva.

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

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

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

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

Refira-se, finalmente, quanto à arguição de falta de atribuições e usurpação de poder - cfr. conclusão 3.^a - que, como acima se referiu, não estão em causa deliberações dos órgãos autárquicos que violem normas legais respeitantes ao lançamento de tributos mas, antes, a liquidação ao abrigo delas praticada para que valem, ainda, *mutatis mutandis*, as considerações acima expendidas.

Improcedem assim todas as conclusões de recurso. ⁽¹⁾

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 400,00 e a procuradoria em 60%.

Lisboa, 5de Julho de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale* — *António Calhau*.

⁽¹⁾ Cfr. ainda, *desenvolvidamente*, quanto à doutrina sustentada por VIEIRA DE ANDRADE, in “Nulidade e anulabilidade do acto administrativo”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 43, pp. 41-48, amplamente reproduzido nas alegações, o acórdão do STA de 25 de Maio de 2004, recurso n.º 208/04: a chamada invalidade mista dos actos em causa recebe naturalmente características do regime geral da nulidade e da anulabilidade.

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, em idênticos termos, dos votos de vencido apostos ao dito acórdão do Plenário, que de todo desconsideram tal forma de invalidade amplamente consagrada no contencioso tributário.

Acórdão de 5 de Julho de 2007.

Assunto:

Oposição de julgados. Quadros factuais e legislativos diferentes.

Sumário:

- I — *A oposição de julgados pressupõe que, no domínio do mesmo quadro normativo e perante idêntica realidade factual, o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perfilhem soluções opostas quanto à mesma questão fundamental de direito*
- II — *Essa oposição não ocorre quando as questões analisadas e decididas no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento são diferentes.*
- III — *Deste modo, não ocorre a oposição de Acórdãos quando o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento se debruçam sobre a legalidade das liquidações de diferentes impostos.*

Processo n.º 551/06 – 50.

Recorrente: Atmosfera – Empreendimento Imobiliários, S.A.

Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Costa Reis.

Acordam no Pleno do Contencioso Tributário do STA:

Atmosfera – Empreendimentos Imobiliários, L.da, interpõe **recurso, por oposição de julgados, do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul** que confirmou a sentença do extinto 5.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação da liquidação das taxas de infra-estruturas urbanísticas efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa.

Nas alegações apresentadas procurou demonstrar a verificação dos pressupostos que consentiam este tipo de recurso **concluindo do seguinte modo:**

1. O acórdão recorrido e o acórdão fundamento, de 2003.05.13, decidiram sobre a mesma questão jurídica fundamental - da qualificação jurídica do tributo como taxa ou imposto - cfr. texto n.ºs 1 a 3;

2. O acórdão recorrido e o acórdão fundamento, de 1992.02.12, decidiram sobre a mesma questão jurídica fundamental - da necessidade de fundamentação dos actos tributários - cfr. texto n.ºs 4 e 5;

3. O aliás duto acórdão recorrido e o acórdão fundamento, de 2002.05.14, decidiram sobre a mesma questão jurídica fundamental - do direito de audição prévia dos interessados no âmbito do procedimento tributário - cfr. texto n.ºs 6 e 7;

4. As situações de facto subjacentes aos arestos sub judice são coincidentes no essencial, não se verifica qualquer alteração substancial da regulamentação e princípios jurídicos aplicáveis e não foram as particularidades de cada caso que determinaram soluções opostas relativamente às mesmas questões fundamentais de direito - cfr. texto n.ºs 8 a 10;

5. Os acórdãos recorrido e fundamento, de 2003.05.13, consagraram soluções opostas para a mesma questão jurídica fundamental, pois no acórdão recorrido considerou-se que a qualificação jurídica do tributo sub judice como taxa não é incompatível com a falta de prévia identificação e concretização dos serviços a prestar e com a indivisibilidade da utilização de bens semi-públicos de carácter geral e no acórdão fundamento decidiu-se de acordo com tese oposta, considerando-se que para haver taxa é exigível uma relação directa entre o montante pago e o serviço prestado - cfr. texto n.ºs 11 e 12;

6. Os acórdãos recorrido e fundamento, de 1992.02.12, consagraram soluções opostas para a mesma questão jurídica fundamental, pois no acórdão recorrido considerou-se que os actos tributários não estão sujeitos ao dever de fundamentação e no acórdão fundamento decidiu-se de acordo com tese oposta, considerando-se que o dever de fundamentação expressa abrange os actos tributários, devendo constar do acto todos os elementos de facto e de direito relevantes - cfr. texto n.º 13;

7. Os acórdãos recorrido e fundamento, de 2003.05.14, consagraram ainda soluções opostas para a mesma questão jurídica fundamental, pois no acórdão recorrido decidiu-se que não era exigível a audição prévia da recorrente no respectivo procedimento tributário e no acórdão fundamento decidiu-se de acordo com tese oposta, considerando sempre exigível audição prévia em procedimentos tributários, ex vi do disposto no art. 267º/4 da CRP - cfr. texto n.ºs 14 e 15;

A Câmara Municipal de Lisboa contra alegou para defender a inexistência das alegadas contradições de julgamento sem formular, contudo, qualquer conclusão (vd. fls. 325/332).

O Relator do processo no TCAS proferiu, então, o despacho de fls. 377 considerando que, “*atendendo no teor das decisões em confronto, afigura-se-me que, na verdade, se verifica a oposição de julgados*”, pelo que ordenou a notificação das partes para alegar nos termos do art.º 282.º do CPPT.

Direito que ambas exerceram.

A Recorrente concluiu as suas alegações com a formulação das seguintes conclusões:

1. Conforme se decidiu no duto acórdão fundamento, para existir taxa é exigível uma relação directa entre o montante pago e o serviço prestado (v. Ac. TCA de 2003.05.13, Proc. 4/03) - cfr. texto n.ºs. 1 a 5;

2. O tributo exigido à ora recorrente nunca se podia assim qualificar como taxa, pois:

a) Não existe qualquer relação concreta ou contrapartida específica, dado que a CML não invocou, demonstrou ou provou a realização de quaisquer infra-estruturas urbanísticas, primárias ou secundárias, cuja construção ou ampliação tenha sido consequência necessária do licenciamento da construção dos prédios da ora recorrente, não se encontrando tais obras e realizações previstas nos orçamentos e planos de actividades do Município de Lisboa;

b) Não existe qualquer nexo de proporcionalidade ou equilíbrio entre o seu montante e eventuais serviços prestados ou a prestar pelo Município de Lisboa à ora recorrente;

c) O tributo em análise foi liquidado apenas por a recorrente manifestar a sua capacidade contributiva, ao requerer e obter a emissão da respectiva licença de construção - cfr. texto n.ºs. 1 a 5;

3. O tributo sub judice foi exigido com base numa eventual maior despesa ocasionada por particulares a uma entidade pública, não conferindo à requerente do licenciamento o direito à utilização individualizada ou efectiva de qualquer infra-estrutura primária ou secundária, nem constituindo o Município na obrigação de criar ou manter tais infra-estruturas, que no caso sub judice nem sequer foram concretamente identificadas (cfr. art. 3º/3 da LGT) - cfr. texto n.ºs. 6 e 7;

4. No caso em análise não existe assim qualquer relação directa entre o montante pago pela recorrente e a sua eventual contrapartida (v. alínea i) da matéria de facto provada), pelo que o tributo sub judice nunca poderia qualificar-se como taxa (v. Ac. TCA, de 2003.05.13, Proc. 4/03, que fundamenta o presente recurso) - cfr. texto n.ºs 7 e 8;

5. O tributo em análise assume claramente a natureza de contribuição especial, estando sujeito ao princípio da legalidade tributária e ao regime de criação e execução legalmente estabelecido para os impostos (vd. Ac. T.C. n.º 277/86, Ac. TC, 1986, 8º/383; n.º 313/93, Ac. TC, 1992, 23º/309), sendo manifesta a inconstitucionalidade e inaplicabilidade do arf. 1º do RTMIEU (cfr. art.ºs 103º, 204º e 266º da CRP) - cfr. texto n.º 9 e 10;

6. Conforme se decidiu no duto acórdão fundamento, a exigência de fundamentação, que resulta da lei e da Constituição (v. art.º 268º/2 da CRP) abrange os actos tributários que não constituam mero accertamento massivo (Ac. STA de 1992.0_.12, Proc. 13708) - cfr. texto n.ºs 11 e 12;

7. O acto de liquidação sub iudice enferma assim de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente (v. arf. 268º/2 da CRP, art.ºs 21º e 82º do CPT e art. 77º da LGT), limitando-se à emissão de meros juízos conclusivos - cfr. texto n.ºs 13 a 15;

8. A audição prévia do contribuinte (v. arfs. 8º, 55º e 100º e segs. do CPA; cfr. arf. 60º da LGT) constitui uma formalidade essencial dos procedimentos administrativos tributários, pois os actos tributários têm natureza de actos administrativos, estando sujeitos à disciplina do CPA {v. arfs. 1º e 2º do CPA; cfr. Acs. STA de 97.12.17 (Pleno), BMJ 472/246; de 94.05.11, Proc. 017963; de 91.12.11, Proc. 10591; de 91.12.11, Proc. 12044; de 91.10.30, Proc. 13467; de 91.10.16, Proc. 13553; de 91.05.29, Proc. 12477) - cfr. texto n.ºs. 16 e 17;

9. A ora recorrente nunca foi notificada para se pronunciar sobre o acto de liquidação em causa, pelo que foi frontalmente violado o disposto nos art.ºs 8º, 55º e 100º e segs. do CPA (cfr. art. 60º da LGT e Acórdão STA de 2003.05.14, Proc. 317/03, que serve de fundamento ao presente recurso) - cfr. texto n.ºs 18 e 19;

10. O duto acórdão recorrido enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado frontalmente, além do mais, o disposto nos art.ºs 103º, 204º, 266º, 267º/4 e 268º da CRP, nos art.ºs 3º e 60º da LGT e nos art.ºs 8º, 55º, 1000, 124º e 125º do CPA.

O Município de Lisboa, por seu turno, concluiu como se segue:

I - Qualificação do tributo

A TRIU corresponde a uma contrapartida específica devida ao município como compensação das despesas efectuadas, ou a efectuar, pela autarquia, directa ou indirectamente causadas pelas obras sobre que incide esse tributo, cujo valor determinado caso a caso respeita a proporcionalidade entre o seu montante, o fim proposto e os meios utilizados na realização da contraprestação tendo natureza de taxa e não de imposto.

II - DO DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO DE ACTOS TRIBUTÁRIOS

a) A fundamentação do acto tributário deverá possibilitar ao interessado conhecer “o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão para decidir no sentido em que decidiu e não em qualquer outro”

b) A liquidação da TRIU dos autos consiste numa mera operação aritmética de manifesta simplicidade que se encontrava devidamente fundamentado.

c) Mesmo que assim não fosse, a demonstração efectiva pela Recorrente de que sabe quais as disposições normativas aplicadas e como tal compreendeu perfeitamente o iter cognoscitivo do acto posto em crise sempre sanaria este eventual vício de falta de fundamentação.

III - DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA

a) Em caso de liquidação de tributos, a administração tributária deve comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação de forma a possibilitar a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito (alínea a) do n.º 1 do artigo 60º).

b) No entanto, nos termos do n.º 2 daquele artigo 60º a audição é dispensada no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

c) Ora, a liquidação da TRIU, tendo por base as áreas de construção constantes do pedido de licenciamento de obras dos respectivos requerentes, encontra-se no âmbito de aplicação daquela dispensa de audição prevista no n.º 2 do artigo 60º da LGT.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto **emitiu parecer no sentido de que não ocorria oposição de julgados.**

Em primeiro lugar, porque no tocante à qualificação jurídica do tributo, as decisões proferidas nos Acórdãos fundamento e recorrido tiveram subjacentes diferentes normas jurídicas e diferentes factuais.

Depois, e no tocante ao dever de fundamentação dos actos tributários, o Acórdão recorrido analisou a liquidação de uma taxa de infra-estruturas urbanísticas enquanto o Acórdão fundamento se debruçou sobre a fundamentação de um acto de fixação de mais valias no trespassse de um estabelecimento comercial, o que evidencia que quer a legislação quer a factualidade relevante num e noutra caso nada tinham de semelhante.

Finalmente, e relativamente ao direito de audição prévia, Acórdão fundamento e Acórdão recorrido tiveram subjacentes tributos diferentes, no primeiro caso a Sisa e no Acórdão recorrido a taxa de infra-estruturas urbanísticas. O que significa que, também neste caso, as normas jurídicas aplicáveis e as realidades de facto não eram coincidentes.

Colhidos os vistos **cumpre decidir.**

FUNDAMENTAÇÃO

II. MATÉRIA DE FACTO.

A decisão recorrida julgou **provados os seguintes factos:**

a) A ora impugnante requereu na Câmara Municipal de Lisboa (CML), em 25/06/1997, a aprovação e licenciamento de um projecto de construção de um edifício novo destinado a habitação, escritórios e

comércio que pretendia levar a efeito nos prédios sitos na Trav. das Mercês, 4 a 10, Rua da Trombeta, 1 a 3 e 5 a 11, Rua da Rosa, prédio sem n.º de polícia e 14 a 22 e 24 a 38, Trav. dos Fiéis de Deus, 63 a 67-A, em Lisboa, com a consequente alteração da utilização dos edifícios que aí existiam, destinados a habitação, pequenas indústrias e armazéns - cfr. processo 268/0B/RU/97, máximo suas fls. 1 a 33;

b) Em 14/04/2000, por despacho do Vereador, Fontão de Carvalho, da CML, foi deferida a pretensão da impugnante, condicionando a emissão da licença de construção ao pagamento de encargos de urbanização, tendo a impugnante obtido autorização para construir um novo edifício com cinco (5) pisos acima do solo destinados a habitação, comércio e escritórios e seis (6) caves, destinadas a estacionamento e arrecadações, no local onde se encontravam construídos edifícios antigos e degradados, que foram demolidos, estando assim em causa a substituição dos aludidos prédios antigos por uma construção nova de volume edificado muito superior (AP = 6751,2 m²) ao que existia com a construção antiga (AE = 2774,5 m²), havendo uma ampliação de 821/2 m² de actividade terciária, e 3042,3 m² relativos a área habitacional, de 260,3 m² relativos a arrecadações terciárias e 292/8 m² de arrecadações habitacionais. - cfr. fls. 21, 22 e 93 destes autos e *proc.* 268/0B/RU/97;

c) Através da informação n.º 688/DGI/DEI/OO/ constante de fls. 1242 do *proc.* 268/0B/RU/97, de 04/04/2000, foi efectuado o cálculo de taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas (TRIU), de esc. 158.752.952\$00 - cfr. fls. 21 e 22 destes autos;

d) A informação a que se alude em c) que antecede mereceu despacho de “*Concordo*”, proferido pelo Vereador da CML, Fontão de Carvalho, em 14/04/2000, que condicionou a emissão da licença de construção ao pagamento daquela TRIU - cfr. fls. 1242 do *proc.* 268/0B/RU/97;

e) Em 24/05/2000 a impugnante reclamou graciosamente contra a liquidação da referida TRIU, tendo sido indeferida a mesma reclamação *por* despacho que foi notificado à impugnante em 29/08/2000 - cfr. *proc.* 7512/DOGEC/00;

f) Em 24/05/2000 a ora impugnante procedeu ao pagamento da 1.ª prestação da TRIU referida em c) que antecede, no valor de esc. 22.678.996\$00 - cfr. fls. 14 destes autos;

g) Em 21/08/2000 e 26/11/2001 a ora impugnante procedeu ao pagamento das 2.ª, 3.ª, 4.ª, 5.ª e 6.ª prestações da TRIU referida em c) que antecede - cfr. fls. 99 a 110 destes autos;

h) Os serviços da CML informam que a quantia referida em c) que TRIU constante do antecede foi liquidada com base no Regulamento da Edital n.º 122/95, de 05/12/1995 - cfr. fls. 23 a 26 destes autos;

i) Na zona onde se encontra implantado o prédio identificado em a) que antecede os serviços da CML procederam a obras, tais como:

- construção do parque subterrâneo de estacionamento do Largo de Camões;
- arranjo do largo de S. Carlos;
- recuperação do Convento das Bernardas (com fins essencialmente culturais e sociais realojamento e museologia), situado na Rua da Esperança, cujo custo ascendeu a mais de meio milhão de contos;
- a Rua da Rosa, que confina com este empreendimento, teve uma intervenção profunda em 1997, que custou cerca de cem mil contos, sendo esta um dos eixos fundamentais de circulação do Bairro Alto;
- a Calçada do Combros que teve uma intervenção relativamente recente, ao nível de pavimentos e colectores;

- a Av. 24 de Julho, que há uns anos teve uma intervenção profunda, da ordem dos dois milhões de contos e no outro extremo a Rua de S. Pedro de Alcântara, onde foram colocados parquímetros em toda a sua extensão - cfr. fls. 93 destes autos;

j) A petição inicial que originou estes autos de impugnação deu entrada nos serviços competentes da CML em 15/09/2000, mostrando-se observado pelos serviços da CML o disposto nos art.ºs 129.º e 130.º do CPT, tendo sido mantido na totalidade o acto tributário de liquidação ora impugnado, por despacho de 06/04/2001/ do Vereador da CML - cfr. fls. 3 e 36 destes autos.

II. O DIREITO.

Resulta do relato antecedente que a Recorrente impugnou, no extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, a liquidação da Taxa de Realização de Infra-estruturas Urbanísticas (TRIU) efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa alegando a sua ilegalidade.

Mas sem êxito já que a mesma **foi julgada improcedente, decisão que o Acórdão do TCAS ora recorrido confirmou.**

Inconformada, a Recorrente **interpôs recurso para este STA**, onde sustenta que o julgamento proferido no mencionado Aresto está em oposição com o que se decidiu nos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo de 13/05/2003 (rec. 4/03) e deste Supremo Tribunal de 12/02/92 (rec. 13708) e de 14/05/2004 (rec. 317/03).

Tendo a alegada oposição sido **julgada verificada por despacho do Sr. Relator do processo no Tribunal recorrido** foram as partes notificadas para alegar, direito que ambas exerceram.

Todavia, e porque a decisão que declarou verificada a oposição de julgados é susceptível de ser alterada pelo Acórdão que conhece do mérito do recurso cumpre, em primeiro lugar, **reapreciar essa**

alegada oposição, tanto mais quanto é certo que o Ex.mo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal foi de parecer que aquela não ocorria.

1. Nos termos legais **os recursos por oposição de julgados só serão admitidos quando** o acórdão recorrido e o acórdão fundamento tiverem perfilhado soluções opostas “*relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica*” - [art.s 24.º, al.s b) e b’), e 30.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F.].

O que significa que – tal como a jurisprudência deste STA vem afirmando de forma constante e uniforme - **a oposição de julgados pressupõe** a existência de um idêntico quadro normativo e de uma mesma realidade factual e que haja sido **a divergente interpretação dessas situações jurídica e factual a determinar a prolação de duas decisões opostas** sobre a mesma questão fundamental de direito. A finalidade deste tipo de recursos é, pois, a de **assegurar o valor de igualdade na aplicação do direito** e, desse modo, concorrer para a uniformidade jurisprudencial. - Vd., entre muitos outros, os Acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Tribunal de 27/6/1995 (rec. n.º 32986), de 07/05/996 (rec. n.º 36829), e de 16/02/2005 (rec. 584/03).

Cumpra, assim, **apreciar se, in casu**, subjacente às decisões proferidas nos Acórdãos recorrido e fundamento **se verifica** a mencionada identidade de facto e legislativa **a fim de se decidir** se, efectivamente, houve soluções jurídicas divergentes nas diversas questões indicadas pela Recorrente e se estas constituem oposição de julgados.

2. A Recorrente começa por afirmar que **Acórdão recorrido e o Acórdão do TCA de 13/05/2003 (rec. 4/03) tinham decidido de forma oposta a mesma questão fundamental de direito - a qualificação jurídica do tributo ora em causa** - já que, no domínio da mesma legislação e perante idêntica realidade material, aquele tinha-o qualificado como taxa ao passo que o Acórdão fundamento considerara-o um verdadeiro imposto.

Vejamos se tal contradição se verifica.

2. 1. No **Acórdão recorrido foi sindicada a liquidação da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas** decorrentes do licenciamento da construção de um edifício destinado a habitação, escritórios e comércio no local onde existiam prédios antigos e degradados, de que a Recorrente era proprietária, pretensão que a CML deferiu condicionando, no entanto, a emissão da respectiva licença ao pagamento daquele tributo.

Liquidação que a Recorrente impugnou judicialmente alegando que a mesma não tinha cobertura legal, designadamente o n.º 3 do art.º 4.º da LGT ⁽¹⁾, na medida em que este normativo veio consagrar o princípio de que à liquidação de uma taxa tinha corresponder, por parte da entidade liquidadora, uma contraprestação concreta e simultânea e, *in casu*, esse nexos sinalagmático característico da taxa não se verificava.

Ora, foram diferentes a realidade de facto e o quadro jurídico que estiveram subjacentes à liquidação do tributo posto em causa no Acórdão fundamento.

Com efeito, o que sindicou na impugnação onde aquele Aresto foi proferido foi a liquidação de uma taxa “*pela ocupação do solo do domínio público municipal com condutas subterrâneas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos*”, taxa essa prevista no Regulamento e Tabelas de Taxas e Licenças elaborado pela Assembleia Municipal de Matosinhos ao abrigo do disposto no art.º 39.º, n.º 2, al.ª 1) do DL 100/84, de 29/03, e da al.ª c) do art.º 11.º da Lei 1/87, de 6/01 (Lei das Finanças Locais).

Ou seja, num caso (Acórdão recorrido) questionou-se a liquidação, ao abrigo do disposto no art.º 4.º da LGT, de uma taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas exigida em função da construção de um novo edifício em espaço pertencente à Recorrente, ao passo que no outro (Acórdão fundamento) o que esteve em causa foi a liquidação de uma taxa criada pela Assembleia Municipal de Matosinhos para as situações de ocupação do solo do domínio público municipal por condutas subterrâneas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos.

E, porque assim, isto é, porque Acórdão fundamento e Acórdão recorrido decidiram perante realidades fácticas bem diferentes e perante quadros normativos distintos, **é bem clara a impossibilidade de ter ocorrido contradição de julgados nos julgamentos proferidos em ambos os mencionados Arestos.**

Tanto basta para se poder afirmar com segurança que, nesta parte, falece razão à Recorrente.

3. A Recorrente sustenta também que, **no tocante à questão de saber se os actos em matéria tributária estão, ou não, sujeitos a fundamentação**, o julgamento feito no Acórdão recorrido está em oposição com o realizado no Acórdão deste STA de 12/02/92 (rec.º n.º 13.708) já que naquele “*além de se entender que os actos tributários não estão sujeitos ao dever de fundamentação, considerou-se que o acto de liquidação do tributo em análise estaria devidamente fundamentado, pela singela indicação da operação matemática que determinou o montante exigido, concluindo-se, assim, ser desnecessária a indicação dos concretos fundamentos de facto e de direito da liquidação*”, enquanto que no Acórdão fundamento se decidiu que a exigência de fundamentação resultava da lei e da CRP e que a mesma abrangia todos “*os actos tributários que não constituem um mero acertamento massivo*” e que esta

devia comportar os elementos de facto, “*sucintamente expostos, que dêem a conhecer o percurso cognoscitivo que leva a aplicação das máximas de experiência utilizadas na decisão.*”

Ou seja, **a Recorrente visualiza a alegada oposição de julgados** não só na questão fundamental de saber se os actos em matéria tributária, designadamente as liquidações, devem ser fundamentados mas também na questão de saber qual a densidade dessa fundamentação.

Mas **sem razão** já que, por um lado, essa questão fundamental de direito não foi contraditoriamente julgada e, por outro, os tributos em causa num e noutra Acórdão são diferentes.

Senão vejamos.

3. 1. O Acórdão recorrido começou por referir que já o art.º 21.º do CPT exigia que as decisões em matéria tributária que afectassem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes **deveriam conter os respectivos fundamentos de facto e de direito** para depois acrescentar que essa exigência foi mantida pelo art.º 77.º/2 da LGT, esclarecendo de seguida que essa fundamentação podia ser sumária tal como, de resto, se estabelecia no art.º 125.º do CPA. E, depois de dar nota da orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal nesta matéria, afirmou que o acto de liquidação ora impugnado estava suficientemente fundamentado e tanto assim que se via da “*petição inicial que a ora Recorrente revela(va) que compreendeu todo o processo cognoscitivo e valorativo que conduziu ao acto de liquidação da taxa e só assim se compreende que a impugnante não tenha lançado mão do mecanismo previsto no art.º 31.º da LPTA, também inscrito no art.º 22.º do CPT, que lhe permitia requerer a notificação integral da decisão ou requerer certidão dos passos ou formalidades omitidas na notificação.*”

Deste modo, e ao contrário do que vem sustentado, Acórdão recorrido e Acórdão fundamento **convergem na forma como entenderam a necessidade e a forma de fundamentação dos actos em matéria tributária**, designadamente os de liquidação, pelo que, também neste ponto, **falece razão à Recorrente quando defende que os referidos julgamentos constituem oposição de julgados.**

Ao que acresce que **os tributos postos em causa num e noutra Acórdão foram diferentes**; no Acórdão recorrido, como sabemos, foi questionada a legalidade da liquidação de uma taxa de infra-estruturas urbanísticas, ao passo no Acórdão fundamento foi sindicada a liquidação das mais valias decorrentes do trespassse de um estabelecimento comercial.

E, porque assim, também aqui **não se verifica oposição de julgados entre Acórdão recorrido e Acórdão fundamento.**

4. Finalmente, e no tocante à **questão de saber se a liquidação deve ser precedida da realização de audiência prévia**, a Recorrente sustenta que se verificava a oposição de julgados entre o Acórdão recorrido e Acórdão deste Supremo Tribunal de 14/05/2004 (rec. 317/03) já que naquele se tinha decidido que, “*in casu, não era exigível a audiência prévia da ora Recorrente*” e no Acórdão fundamento se tinha ajuizado “*de acordo com a tese oposta, considerando-se que o direito de audiência prévia no âmbito de procedimento de natureza tributária resulta, desde logo, do art.º 275.º/5 da CRP pelo que a respectiva preterição determina a ilegalidade da decisão tomada (v. art.ºs 135.º e 136.º/2 do CPA)*”.

Todavia, a leitura daqueles Arestos evidencia, de modo flagrante, que essa oposição não ocorre.

Com efeito, nesta matéria, **a oposição de julgados só poderia ocorrer numa de duas situações:**

- a do Acórdão recorrido e Acórdão fundamento terem, em tese geral, divergido sobre a questão de saber se no âmbito do procedimento tributário a realização de audiência prévia era indispensável.
- e a daqueles terem adoptado a mesma posição sobre essa questão fundamental de direito mas terem manifestado posições divergentes sobre dois casos exactamente iguais.

Ora, **não ocorre nenhuma dessas situações.**

4. 1. Com efeito, não existe divergência sobre a realização da audiência prévia no âmbito do procedimento tributário já que ambos os Arestos manifestam a necessidade dessa formalidade e, portanto, **nesta matéria os mesmos comungam do mesmo entendimento.** E tanto assim é que a Recorrente refere que a oposição de julgados não se verificava no tocante à proclamação geral da indispensabilidade da realização de audiência prévia no âmbito do procedimento tributário, mas relativamente ao caso concreto.

E, portanto, **neste ponto não existe oposição de julgados.**

E também não existe nos casos concretos abordados naqueles Arestos, designadamente no tocante ao tributo em causa e ao respectivo quadro normativo, já que os mesmos são dissemelhantes.

Com efeito, no Acórdão recorrido, como sabemos, o que foi posto em causa foi a liquidação da taxa de infra estruturas urbanísticas ao passo que no Acórdão fundamento o que estava em causa era a liquidação de sisa por perda de isenção fiscal.

Ou seja, **também aqui falta identidade no tocante à realidade material e ao quadro normativo subjacente.**

Podemos, pois, concluir que **não foi a divergente interpretação da mesma realidade jurídica subjacente às decisões proferidas nos referidos Acórdãos** a determinar a prolação de duas decisões

opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, **mas apenas e tão só os diferentes quadros normativos e as diversas realidades factuais em que ambas se fundamentaram.**

Tanto basta para se poder afirmar que **faltam os pressupostos essenciais do recurso por oposição dos julgados.**

Termos em que acordam os Juízes que compõem este Tribunal em **julgar findo o recurso.**

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

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Alberto Acácio de Sá da Costa Reis* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz*.

⁽¹⁾ *Que dispõe que “as contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são considerados impostos.”*

Acórdão de 5 de Julho de 2007.

Assunto:

Oposição de Julgados. Pressupostos.

Sumário:

- I — A oposição de julgados pressupõe que, no domínio do mesmo quadro normativo e perante idêntica realidade factual, o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perfilhem soluções opostas, expressas, quanto à mesma questão fundamental de direito*
- II — Essa oposição não ocorre por falta de identidade jurídica quando Acórdãos recorrido e fundamento fundamentam as suas decisões num diferente quadro legislativo.*

Processo n.º 671/06 – 50.

Recorrente: Rui Manuel Couto Gomes.

Recorrido: Subdirector – Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Rui Manuel Couto Gomes interpõe **recurso, por oposição de julgados, do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte** que confirmou a sentença do TAC do Porto que, por extemporaneidade, julgou caduco o direito de recorrer do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto para o Director-Geral das Alfândegas do despacho do Director da Alfândega do Freixieiro, que revogou o seu anterior despacho que lhe havia reconhecido a isenção do Imposto Automóvel na importação de um veículo e que, conseqüentemente, indeferiu esse pedido de isenção.

Nas alegações apresentadas **procurou demonstrar a verificação dos pressupostos que consentem este tipo de recurso** concluindo do seguinte modo:

1. Nos termos dos art.ºs 80º da LGT e 67.º, n.º 1 do CPPT, nem sempre a competência atribuída aos subalternos no âmbito do direito tributário, é uma competência reservada e exclusiva.

2. Exemplo da obrigatoriedade legal da interposição de recurso hierárquico é o art.º 243º do Código Aduaneiro Comunitário, aplicável ao presente caso.

3. A regra da natureza facultativa do recurso hierárquico terá de ser invertida relativamente aos actos em matéria aduaneira, a que é aplicável o Código Aduaneiro Comunitário.

4. No âmbito de aplicação do Código Aduaneiro Comunitário haverá recurso hierárquico necessário dos actos primários que não são actos de liquidação, como é aqui, efectivamente, o caso.

5. Esta interpretação é conforme aos princípios constitucionais basilares da igualdade, da justiça, da imparcialidade e da proporcionalidade que, por exigência do art.º 266º, n.º 2 da CRP, regem o exercício da actividade da administração.

6. Acresce que ao direito tributário também é aplicado o princípio constitucional da supremacia do direito comunitário e internacional que vigore na ordem interna sobre o direito ordinário nacional, conforme resulta do art.º 1º da LGT e do art.º e do 1.º do CPPT.

7. Destarte, o entendimento do Tribunal a quo de que desde a entrada em vigor da LGT, o recurso hierárquico dos actos dos subalternos, no âmbito do direito aduaneiro, é sempre facultativo, está inquinado.

8. A Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a uniformizar a jurisprudência no sentido da necessidade do recurso hierárquico dos actos dos directores, para abertura da via contenciosa, quando não existe qualquer outra norma que a afaste.

9. Existe jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, proferida após a entrada em vigor da LGT e do CPPT, que determina a obrigatoriedade do recurso hierárquico, antes da interposição do recurso contencioso.

10. Esta jurisprudência está, portanto, em clara oposição ao duto acórdão recorrido.

11. Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos daquela Secção:

- de 12/01/2000, proferido no recurso n.º 23.651, disponível em www.dgsi.pt;

- de 30/06/99, proferido no recurso n.º 23.820, disponível em www.dgsi.pt;

- de 27/01/99, proferido no recurso n.º 22317, disponível em www.dgsi.pt;

- de 18/11/98, proferido no recurso n.º 22943, disponível em www.dgsi.pt.

12 Nestes termos, deverá a decisão proferida pelo Tribunal a quo ser revogada, e substituída por outra que admita o recurso contencioso interposto a 21/09/2001.

Não foram apresentadas contra alegações.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto foi de **parecer que inexistia a alegada contradição de julgados** por ser diferente a legislação em que os Acórdãos recorrido e fundamento se fundamentaram.

Colhidos os vistos **cumprir decidir**.

FUNDAMENTAÇÃO

I. MATÉRIA DE FACTO.

A decisão recorrida julgou **provar os seguintes factos**:

- Rui Manuel Couto Gomes apresentou na Alfândega do Freixieiro, em 30/03/2000, um pedido de benefício fiscal de isenção de imposto automóvel, ao abrigo do DL n.º 471/88, de 22/12, para introdução no consumo de um veículo Volkswagen, matrícula AFEC708, do Canadá.

- o Recorrente registou em seu nome a referida viatura, em 06/08/1999, no Canadá.

- O consulado Português de Toronto emitiu o certificado em 11/04/2000 onde consta que o recorrente transferiu a sua residência para território nacional em 24.04.2000;

- Perante estes e os outros elementos constantes do processo, foi emitido parecer favorável à concessão do benefício fiscal solicitado, concedido por despacho de 05.06.2000;

- Porém, nos termos do art.º 78º do Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo REG. (CEE) n.º 291 3/92 do Conselho, de 12 de Outubro, foi o processo objecto de triagem para “controlo a posteriori” dos condicionalismos legais de concessão do benefício fiscal;

- A Administração aduaneira pretendeu confirmar a efectiva transferência de residência do interessado do Canadá para Portugal, na data declarada (24.04.2000) e, para esse efeito, recorreu à colaboração da Brigada Fiscal da GNR do Porto, à Junta de Freguesia de Vila do Conde e à Faculdade de Medicina da Universidade do Porto.

- Por ofício n.º 3455, a Brigada Fiscal informou que o Recorrente regressou definitivamente a Portugal, fixando residência, em Setembro de 1999, sendo estudante de Medicina da U.P.

- Por ofício n.º 180, de 20.09.00, o Presidente da Junta de Freguesia de Vila do Conde informou que o recorrente reside naquela cidade desde finais de Abril de 2000;

- Por ofício n.º 3393 de 03.01.01, o Presidente do Conselho Directivo da Faculdade de Medicina da Universidade do Porto informou que o recorrente se matriculou pela 1.ª vez no ano lectivo de 1999/2000, encontrando-se em 2001 a frequentar o 2º ano do Curso de Medicina e que era obrigatória a comparência a dois terços do conjunto das modalidades pedagógicas programadas nos termos do n.º 3 do artigo 110 do Regulamento Pedagógico daquela Instituição;

- Perante tais informações, a administração aduaneira concluiu que o recorrente fixou residência em Portugal, desde pelo menos Setembro de 1999;

- O recorrente foi notificado nos termos e para os efeitos dos art. 100º e 101º do C.PA, assim como do art.º 60º do DL 398/98, de 17.12 (Lei Geral Tributária);

- O recorrente respondeu indicando que veio para Portugal, em Setembro de 1999, por um período de adaptação, experimentar o Curso de Medicina, na Universidade do Porto, e que no período de Setembro de 1999 até Abril de 2000, se deslocava com muita frequência ao Canadá;

- Por despacho de 15 de Março de 2001, foi revogado o anterior despacho de deferimento e indeferido o pedido de benefício fiscal, tendo-lhe sido notificado tal despacho em 3 de Abril de 2001;

- Deste despacho veio o recorrente a apresentar recurso hierárquico em 27 de Abril de 2001;

- Naquele recurso hierárquico foi proferido em 15 de Dezembro de 2001 despacho confirmativo do despacho que revogara a concessão do benefício fiscal em causa e notificado ao recorrente em Dezembro de 2001;

-o presente recurso foi instaurado em 21 de Setembro de 2001».

II. O DIREITO.

Resulta do relato antecedente que o Recorrente pretendendo importar e legalizar, com isenção de IA, um veículo automóvel que adquirira no Canadá, onde residiu, formulou o respectivo pedido ao Sr. Director da Alfândega do Freixieiro que lhe reconheceu essa isenção. Todavia, esta Autoridade, mais tarde, considerou que o Requerente não reunia os requisitos para a obtenção do referido benefício fiscal pelo que revogou o seu despacho, revogação que foi impugnada hierarquicamente junto do Sr. Director Geral das Alfândegas, mas sem êxito já que este a ignorou.

O Recorrente interpôs, então, em 21/09/2001, recurso contencioso de anulação desse indeferimento tácito.

O Tribunal Tributário de 1.^a Instância, porém, **considerou intempestiva a interposição desse recurso** e, conseqüentemente, declarou caduco o respectivo direito por ter entendido que o acto revogatório do reconhecimento do mencionado benefício fiscal era susceptível de ser imediata e contenciosamente sindicado e que, por isso, a interposição de recurso hierárquico não suspendia o prazo de interposição do recurso contencioso, pelo que este prazo encontrava-se largamente ultrapassado quando a petição de recurso contencioso deu entrada no Tribunal.

Decisão essa que o **Acórdão do TCAN ora recorrido confirmou**.

É deste julgamento que **vem o presente recurso por oposição de julgados** onde se sustenta que o mesmo contradiz o que se decidiu no Acórdão de 12/01/2000 (rec. 23.651).

Cumpra, pois, apreciar **se ocorre a alegada oposição de julgados**.

1. Nos termos legais os recursos por oposição de julgados só podem ser admitidos quando o acórdão recorrido e o acórdão fundamento tiverem perfilhado soluções opostas “relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica” - [art.ºs 24.º, al.ºs b) e b’), e 30.º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F.].

O que significa – tal como a jurisprudência deste STA vem afirmando de forma constante e uniforme - que **a oposição de julgados pressupõe** a existência de um idêntico quadro normativo e de uma mesma realidade factual e que haja sido **a divergente interpretação dessas situações jurídica e factual a determinar a prolação de duas decisões opostas** sobre a mesma questão fundamental de direito. A finalidade deste tipo de recursos é, pois, a de **assegurar o valor de igualdade na aplicação do direito** e, desse modo, concorrer para a uniformidade jurisprudencial. - Vd., entre muitos outros, os Acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste STA de 27/6/1995 (rec. n.º 32986), de 07/05/996 (rec. n.º 36829), e de 16/02/2005 (rec. 584/03).

Cumpra, assim, **apreciar se, in casu**, subjacente às decisões proferidas nos Acórdãos recorrido e fundamento **se verifica** a mencionada identidade de facto e legislativa **a fim de se decidir se**, efectivamente, houve uma divergente solução jurídica para a mesma questão e se esta constitui oposição de julgados.

2. A questão de fundo suscitada no Acórdão recorrido foi, como já se disse, a de saber se a revogação do acto de reconhecimento da isenção de IA pelo Director da Alfândega do Freixieiro constitui um acto contenciosamente recorrível e, por isso, se a interposição de recurso hierárquico dessa decisão é meramente facultativa, sem capacidade para interromper o prazo de recurso contencioso, ou se, pelo contrário, como sustenta o Recorrente, a abertura da via contenciosa está dependente da interposição de recurso hierárquico.

Questão essa que o Aresto sob censura resolveu de acordo com a **doutrina que ele próprio resumiu do seguinte modo:**

“I - A regra no nosso ordenamento jurídico é a de que a competência atribuída aos subalternos é uma competência própria separada, motivo por que os actos por eles praticados, não representando a última palavra da Administração, não são actos lesivos, pelo que ficam sujeitos a recurso hierárquico necessário.

II - Mas essa regra não vigora no domínio do direito tributário (cfr. art. 80.º da LGT e art.ºs 18.º e 92.º do CPT, a que hoje correspondem os art.ºs 60.º e 67.º do CPPT), sendo certo que, contrariamente ao que sucedia antes da entrada em vigor da LGT (1 de Janeiro de 1999), hoje o direito aduaneiro se integra no direito tributário e é inequívoco que são relações jurídico-tributárias as que se estabelecem entre a Direcção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e os particulares (cfr. art.ºs 1.º e 3.º da LGT).

III - Assim, a competência atribuída pelo art. 2.º do DL n.º 258/93, de 22 de Julho, aos directores de alfândega para isentarem de IA a importação de veículo automóvel pelos emigrantes quando transferem a sua residência habitual de um Estado fora da União Europeia para o nosso País é, depois da entrada em vigor da LGT, uma competência reservada e exclusiva.

IV - Porque o despacho do director de alfândega que revogou anterior despacho da mesma entidade que concedera a isenção dita em III foi proferido já depois da entrada em vigor da LGT, o acto de revogação era directamente recorrível, não estando a abertura da via contenciosa dependente de recurso hierárquico.

V - Tendo o interessado interposto recurso contencioso mais de dois meses após lhe ter sido notificado aquele despacho, não merece censura a sentença que julgou caducado o direito de recorrer.

VI - É irrelevante que o interessado tenha interposto recurso hierárquico do mesmo despacho, pois, sendo o mesmo facultativo, não suspende o prazo para recorrer contenciosamente.”

E justificou esta decisão dizendo que, muito embora para “*jurisprudência dominante antes da entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17/12, o referido despacho não era directamente recorrível: se não fosse interposto recurso hierárquico, o recurso contencioso era rejeitado por falta de definitividade,*” certo era que após a entrada em vigor da LGT a situação alterou-se pois que a partir de então passou a “*considerar-se que as regras do Código de Processo Tributário (CPT) - em vigor à data; hoje, o CPPT - se aplicam também às relações jurídicas tributárias aduaneiras, já que a Direcção-Geral das Alfândegas integra a Administração Tributária e os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros (cfr. art.ºs 1.º e 3.º).*”

Assim, na falta de disposição em contrário, passaram a aplicar-se no direito aduaneiro os art.ºs 18.º e 92.º do CPT, primeiro, e, depois da entrada em vigor do CPPT, os art.ºs 60.º e 67.º deste Código, motivo por que, em regra e na ausência de disposição em contrário, os recursos hierárquicos são facultativos, tendo efeito meramente devolutivo pelo que as decisões dos procedimentos tributários, incluindo, como se disse, os aduaneiros, constituem actos vertical e horizontalmente definitivos, cuja lesividade o torna directamente impugnáveis por via contenciosa.

Isso mesmo resulta também do art. 80.º da LGT, que dispõe: «A decisão do procedimento é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto, mas, salvo disposição legal em sentido contrário, este é sempre facultativo.»

Ou seja, de acordo com o que se decidiu no Acórdão recorrido **a entrada em vigor da LGT alterou as regras de recorribilidade dos despachos dos Directores de Alfândega** pois que essa entrada em vigor determinou que, primeiramente o CPT e hoje o CPPT, passaram a aplicar-se às relações jurídicas aduaneiras do que resultou serem tais despachos vertical e horizontalmente definitivos e, por isso, imediatamente sindicáveis por via contenciosa

Por seu turno **o Acórdão fundamento entendeu que**

“I. - A competência do Director da Alfândega, que lhe é atribuída pelo DL 258/93, de 22/7, é uma competência própria, mas separada.

II. - Do despacho do dito Director, que indefere um pedido de isenção de imposto automóvel, nos termos daquele normativo, cabe recurso hierárquico necessário.

III. - A via contenciosa abre-se, assim, apenas após decisão do recurso hierárquico.

IV. - Interposto recurso directo do despacho daquele Director, impõe-se rejeitar tal recurso por ilegalidade da sua interposição.”

E justificando este entendimento afirmou que “*sendo este, como é, o regime regra, e não havendo consagração legal de uma excepção, devemos concluir que, no caso, estamos perante a atribuição de competência separada ao dito Director da Alfândega.*”

E daí que, tendo embora uma competência própria mas não exclusiva, daquela decisão impunha-se o recurso hierárquico necessário, só depois disto se abrindo a via contenciosa.

Poder-se-á objectar com o art.º 18.º do CPT segundo o qual «aos actos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto á fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos deste código.»

Porém, estamos no domínio do direito aduaneiro e não no domínio do direito fiscal onde se situa tal norma.

Ora, no direito aduaneiro pode encontrar-se uma norma de sentido oposto a este, a saber, o n.º 2 do art.º 243.º do Código Aduaneiro Comunitário.”

A leitura do que fica escrito evidencia com meridiana clareza que a contradição de julgamentos feito nos Acórdãos recorrido e fundamento **se ficou, unicamente, a dever à modificação legislativa** operada durante o período que mediou entre a prolação dos despachos impugnados em cada um dos processos onde aqueles Arestos foram proferidos.

Aliás, o Acórdão recorrido refere esse diferente enquadramento legislativo para decidir o caso dos autos, afirmando que o mesmo exigia que a jurisprudência que até então tinha sido dominante tivesse de ser alterada. E, porque assim, proferiu decisão que, com fundamento na nova legislação, divergiu da anterior jurisprudência.

Ou seja, **não foi a divergente interpretação da mesma realidade jurídica subjacente às decisões proferidas nos referidos Acórdãos** a determinar a prolação de duas decisões opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, **mas apenas e tão só o diferente quadro legislativo em que ambas se fundamentaram.**

Tanto basta para se poder concluir que **falta um dos pressupostos essenciais** do recurso por oposição dos julgados, a identidade do quadro legal, o que vale por dizer que **inexiste a invocada oposição de julgados**.

Termos em que acordam os Juízes que compõem este Tribunal em **julgar findo o recurso**.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 300 euros e a procuradoria em metade.

Lisboa, 5 de Julho de 2007. — *Alberto Acácio de Sá da Costa Reis* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau*.

Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

Assunto:

IRC. Custo fiscal. Cheques autos. Despesas confidenciais ou não documentadas.

Sumário:

I — A aquisição de cheques-auto não é um custo fiscalmente dedutível.

II — Tal despesa deve antes ser qualificada como despesa confidencial ou não documentada.

Processo n.º 55/06-50.

Recorrente: Banco Finantia, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **BANCO FINANTIA, SA**, com sede na Rua General Firmino Miguel, n.º 67, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do TAF de Lisboa, o despacho de indeferimento no recurso hierárquico relativo à reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC do exercício do ano de 1997.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este STA.

Aqui, por acórdão de 28 de Junho de 2006, foi negado provimento ao recurso.

Ainda inconformada, a impugnante trouxe recurso para o Pleno desta Secção de Contencioso Tributário.

Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator julgou verificada a oposição de acórdãos.

Em sede de alegações sobre o mérito da questão, a impugnante concluiu as mesmas do seguinte modo:

a) Pelo que ficou exposto e, salvo melhor opinião, com todo o respeito pelo douto acórdão recorrido, entendemos que não tem fundamento legal o princípio base que alicerça toda a argumentação da Administração Fiscal e, conseqüentemente, do acórdão n.º 55/06, segundo o qual, a aquisição das senhas de combustível se traduz apenas na mera troca de moeda por outro meio de pagamento, comprovada através de recibos emitidos pela entidade bancária:

i) Porque os títulos físicos emitidos pelo BPSM representativos de cheques-auto têm inscrito: “cobertura garantida pelo banco aos estabelecimentos filiados no sistema”, o que significa que apenas as entidades fornecedoras de combustível, devidamente autorizadas, podem depositar os cheques-auto junto do Banco e em troca receber dinheiro. Conseqüentemente, todas as restantes entidades que não são fornecedoras de combustíveis autorizadas – como acontece com o ora recorrente – apenas podem utilizar as senhas de combustível para a aquisição de combustíveis junto dos fornecedores autorizados;

ii) A função liberatória genérica dos meios de pagamento caracteriza-se pelo facto de quando apresentados para cumprimento de obrigações pecuniárias assumidas pelo devedor não poderem ser rejeitados pelo credor sem que com esse comportamento se constitua em mora, salvo acordo em contrário (cfr. artigo 813º do Código Civil);

iii) As senhas de combustível não assumem uma função liberatória genérica (não são moeda com curso legal, cfr. artigo 550º do Código Civil), não são meios de pagamento, são apenas títulos que incorporam um direito ao abastecimento de combustível.

b) A aquisição de senhas de combustível para efeitos contabilísticos é um custo na esfera do recorrente (registado na conta # 7400 - Combustíveis) e não uma mera troca de meios de pagamento, uma vez que as senhas de combustível são, juridicamente, um título que incorpora um direito de abastecer de combustível e, por esse facto, o recorrente incorre num custo aquando da sua aquisição, na medida em que despendeu dinheiro para adquirir um título, que em rigor jurídico, apenas lhe permite abastecer de combustível.

c) A não apresentação da documentação relevante para a comprovação da essencialidade do custo para efeitos do art. 23º do Código do IRC, não releva para a caracterização como confidencial ou não documentado do encargo em que se traduz a aquisição de senhas de combustível.

d) Não concordamos com a conclusão do Acórdão recorrido de que estamos perante despesas não documentadas e confidenciais

i) Porque os custos incorridos com a aquisição de senhas de combustível estão documentados através de notas de débito emitidas pelo BPSM, que confirmam o recebimento de determinadas quantias (de moeda em curso legal no País) destinadas a efectuar o pagamento das senhas de combustível, identificando quer o adquirente, quer o vendedor das mesmas, não tendo em qualquer momento neste processo sido questionada a validade ou a idoneidade dos referidos documentos.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos, cumpre decidir:

2. É a seguinte a matéria de facto fixada:

Na sequência da análise interna efectuada à declaração de rendimentos modelo 22 do exercício de 1997, foram efectuadas correcções ao lucro tributável, dos rendimentos sujeitos ao regime geral, no montante de 50.747,05 Euros (10.173.871\$00), bem como ao cálculo do imposto no montante de 17.598,67 Euros (3.528.216\$00).

Em sequência das correcções efectuadas o lucro tributável declarado passou de 2.854.270,64 Euros (572.229.886\$00) para 2.905.017,69 Euros (582.403.757\$00).

A tributação autónoma incidiu sobre as despesas com a aquisição de senhas de gasolina, cheques-auto, contabilizadas na conta 7400 – “Combustíveis” - no total de 56.264,40 (11.280.000\$00), cujos comprovativos apresentados se consubstanciam em notas de débito e num extracto de conta do Banco Pinto & Sotto Mayor.

O cálculo da tributação autónoma foi efectuado com base no total evidenciado na conta 7400 – “Combustíveis” - em virtude da globalidade das operações estarem apoiadas em cheques-auto nºs 201078303, 4311119401, 2411328201, 5411333274, 5211735835, 8911744410, 7612585035, 1413506003, 7113982008, 7914463472, 6614826372, 7115749251 e talões de depósito de 21/04/97 e 18/05/97.

O valor do imposto em falta de 16.879,32 Euros (3.384.000\$00), resulta da aplicação da taxa de 30% a 11.280.000\$00.

A reclamação foi indeferida por despacho de 12 de Março de 2002, do Director de Finanças da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, com os seguintes fundamentos:

“Os cheques-auto contabilizados são suportados por documentos bancários, o que significa que apenas existe o comprovativo de uma aquisição de meios de pagamento;

“Só no momento da aquisição do bem, com a emissão da respectiva factura/recibo ocorre o custo relevante para efeitos fiscais, ao não serem apresentados os documentos justificativos desses custos, e a correspondente identificação dos respectivos beneficiários, encontram-se verificados os condicionamentos para aplicação do Decreto-Lei 192/90, de 9 de Junho, considerando-se legal a tributação autónoma efectuada em fase inspectiva”.

“Os encargos com cheques-auto não comprovam a aquisição de combustíveis, não sendo por isso aceites como custos, uma vez que não titulam qualquer aquisição ao fornecedor de combustível. De facto, os utilizadores dos respectivos cheques-auto, tanto podem trocá-los para a aquisição de gasolina ou outros produtos proporcionados pelos fornecedores de combustíveis, bem como solicitar parte desses cheques em dinheiro, que é o mesmo que dizer que os cheques-auto não são mais que meios de pagamento à vista.

“A aquisição de cheques-auto consubstancia-se em meios de pagamento à vista, pelo que no caso em análise se verificou apenas uma troca de moeda por outro meio de pagamento, comprovada através de recibos e extracto de conta passados pela entidade bancária. O que está em causa é a comprovação do custo (aquisição de combustível), através dos recibos das gasoleiras, a fim de se conhecer a quantidade, a identificação da viatura e o beneficiário. Assim, não se tendo verificado os referidos requisitos, os encargos suportados por cheques-auto consideram-se despesas confidenciais, sendo acrescidos ao lucro tributável, nos termos da alínea h) do n. 1 do artigo 410 do Código do IRC, bem como produzido

o acréscimo à colecta, correspondente à tributação autónoma, nos termos do artigo 40 do Decreto-Lei n. 192/90, de 9 de Junho”.

3. A questão a decidir é esta: a aquisição de senhas de combustível (concretizada em cheques auto) é uma despesa confidencial ou não documentada, ou deve ser antes qualificada como um custo fiscal?

Ali haverá uma tributação autónoma. Aqui, não.

A resposta a esta questão foi oposta em ambos os acórdãos (acórdão recorrido e acórdão fundamento), podendo pois adiantar-se, desde já, que a solução jurídica, perante um mesmo quadro normativo, é divergente.

Daí que se possa dizer que estamos perante uma oposição de acórdãos, como foi decidido pelo Mm. Juiz relator.

Vejamos então.

Dispunha o artº 41º, n.º 1, alínea h) do CIRC, na redacção então vigente, que “não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável... os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial”.

Por sua vez, estabelecia o art. 4º do DL n.º 192/90 de 9/6, na redacção aqui aplicável, que “as despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8º e 9º do respectivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 25%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41º do CIRC”.

Quid juris?

Afigura-se-nos para nós inequívoco que tais despesas não são um custo fiscal.

Os cheques auto destinam-se à aquisição de combustível ou outros produtos afins comercializados pelos fornecedores de combustível.

E não mais do que isso.

Assim, o custo é, não esse cheque, mas a concretização do mesmo. Ou seja: só com a aquisição do combustível (ou afim) é que se concretiza a despesa que será um custo.

É assim realmente certo que a comprovação (e efectivação) do custo há-de apenas ocorrer através do recibo do respectivo abastecedor de carburante, pois só assim se poderá saber qual a quantidade de carburante utilizado, a identificação da viatura e do proprietário.

Só então se pode falar em custo, pela comprovação da afectação da viatura ao contribuinte.

É pois realmente verdade que esses cheques-auto são um meio de pagamento. Que mesmo que possam apenas ser utilizados para aquele fim, não deixam de ser um meio de pagamento específico. Restrito, é certo, mas um meio de pagamento.

O custo fiscal dedutível é o encargo com a compra de combustível ou outro produto afim disponibilizado pelo respectivo fornecedor e não o cheque auto.

É certo que, como bem refere o recorrente, não são os cheques-auto moeda com curso legal.

Mas não deixam de ser um meio de pagamento com um escopo específico. Destinam-se ao pagamento de combustível ou produtos afins comercializados pelos respectivos fornecedores.

Mas não deixam de ser um meio de pagamento. Restrito e específico, é certo. Mas um meio de pagamento.

Mais ainda. Nada impede que os beneficiários dos cheques-auto os possam até trocar por dinheiro.

Aliás, nem sequer se mostra revelado o destino final.

Podemos pois concluir que só a aquisição do carburante (ou outro produto afim), comprovada pelo respectivo documento, com a identificação do veículo e do seu proprietário, poderia ser deduzida como custo fiscal.

Ou seja: só a concretização do fornecimento de combustível, nos termos descritos, é que lhe retira a natureza de despesa confidencial ou não documentada.

Até lá não se pode falar em custo fiscalmente dedutível. Não está realmente documentada a essencialidade para a realização dos proveitos ou ganhos da impugnante.

Deve antes a aquisição dos cheques-auto ser considerada uma despesa confidencial ou não documentada.

É assim de sufragar a tese do acórdão recorrido.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 400 € e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (relator) — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Domingos Brandão de Pinho*.

Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

Assunto

IVA. Tributação da cessão da exploração de estabelecimento comercial.

Sumário:

O pagamento efectuado, a título de compensação, para que o titular de um estabelecimento comercial de confeitaria o desactivasse para aí ser instalada uma agência bancária, está sujeita a IVA, nos termos do disposto no artº 4º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Processo n.º 232/07-50.

Recorrente: Domingos Brás Martins.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Domingos Brás Martins, melhor identificado nos autos, deduziu, no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IVA, relativo aos exercícios de 1995 e 1996 e respectivos juros compensatórios, no montante global de 6.427.025\$00.

Aquele Tribunal julgou a impugnação judicial improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso da decisão para o Tribunal Central Administrativo Norte que, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença recorrida.

Deste acórdão, a impugnante interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse aresto e o acórdão proferido por esta Secção do STA no processo n.º 1.684/03, de 19/5/04, junto a fls. 173 a 176, que transitou já em julgado.

Admitido o recurso, o recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (vide fls. 138 e segs.).

Por despacho do Exm.º Relator considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no citado artº 284º, n.º 5 (vide fls. 148).

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1- O artº 4º, n.º 1 do Código do IVA estabelece uma cláusula aberta que pretende abranger as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens;

2- No caso *sub judice* não há uma operação de prestação de serviços, já que a compensação recebida pelo recorrente configura uma indemnização recebida por inquilino como necessário pressuposto de rescisão amigável de contrato de arrendamento de área comercial;

3- Pelo que, não poderá ser enquadrável no conceito de prestação de serviços, mesmo atendendo ao carácter de cláusula aberta expressa no referido artº 4º, n.º 1, do CIVA;

4- Nos termos do artº 11º da LGT, a interpretação das normas fiscais e qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam deverão ser observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, e sempre que os termos empregues sejam próprios de outros ramos de direito, deverá ser atendido o sentido daquele que aí têm:

5- O artº 9º, n.º 2, do Código Civil dispõe que o intérprete não se cingindo exclusivamente à letra da lei – não pode retirar do pensamento legislativo um sentido que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal;

6- O contrato de prestação de serviços é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição, como consta do artº 1154º do Código Civil;

7- Conjugando o mencionado artº 4º com a definição da lei civil, outro sentido não poderá ser retirado que não seja que o IVA incide sobre as operações que importem a obrigação assumida por um sujeito para com outro de proporcionar um resultado do seu trabalho que tenha carácter oneroso;

8- Sendo certo que, a avidez do legislador fiscal em criar um conceito que fosse tão amplo que abrangesse um sem número de situações – como é notório do texto daquele artº 4º do CIVA –, se não for temperado com as regras de interpretação jurídica a que alude a LGT, violaria os princípios da tipicidade e taxatividade que norteiam o sistema fiscal nos termos definidos pelo artº 103 da Constituição;

9- Aliás, a interpretação efectuada pelo Acórdão recorrido do conceito de prestação de serviços, viola a Constituição, mormente, aquele seu artigo, pelo que é inconstitucional;

10- Por outro lado, o acórdão recorrido está em oposição com entendimento deste Supremo Tribunal Administrativo, que se pronunciou no sentido de que se “a locação de bens imóveis”, está isenta de IVA, nos termos do n.º 30 do artº 9º do CIVA, mal se compreenderia que a extinção de tal negócio jurídico fosse, em tal sede, tributada.”;

11- Tendo naquele aresto, Este Mais Alto Tribunal sancionado a questão no sentido de que “Não está sujeito a incidência de IVA a indemnização recebida por inquilino como necessário pressuposto de rescisão amigável de contrato de arrendamento de área comercial.”;

12- Em face deste douto entendimento jurisprudencial, e dos demais fundamentos supra alegados, o acórdão recorrido fez errada interpretação da lei;

13- Assim, o acórdão recorrido violou, para além de outros os artºs 4º do CIVA, artº 9º e 1154º do Código Civil, artºs 8º e 11º da LGT e artº 103º da CRP.

A Fazenda Pública contra-alegou, para concluir nos seguintes termos:

1. O quadro fáctico presente nos dois julgados em confronto não é similar, o que justifica a diversidade das soluções jurídicas adoptadas.

2. Não se verifica, pois, uma efectiva dissensão sobre a mesma questão de direito, pelo que a arguida oposição não deve ser reconhecida, julgando-se findo o recurso.

3. A determinação do sentido das leis fiscais deve ser efectuada de acordo com as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

4. Os termos jurídicos provenientes de outros ramos de direito valem com o sentido que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

5. O art. 4º do CIVA fornece uma noção de “prestação de serviços” própria e distinta da do art. 1154º do C.C.

6. A qualificação da cedência do direito ao arrendamento como prestação de serviço corresponde à exacta reconstituição do pensamento do legislador, tendo em atenção, designadamente, a disposição do art. 6º, 1 da 6ª Directiva.

7. Essa interpretação, porque estrita e confinada à estrita vontade legislativa plasmada em texto legal, nada tem de inconstitucional.

8. A isenção prevista no art. 9º, 30 do CIVA não se aplica ao negócio jurídico celebrado entre o Recorrente e o BPSM, uma vez que este não corresponde a um contrato de locação de bens imóveis.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ocorrer “a alegada oposição de julgados e o recurso merece provimento porque no acórdão fundamento se faz a melhor interpretação do quadro legal aplicável, de resto na linha da jurisprudência anterior que cita”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1. O impugnante foi notificado da liquidação adicional do IVA através dos documentos n.º 98155586 do valor de 2.422.500\$00, n.º 98155585, relativo ao 9512T, no valor de 845.967\$00 e n.º 98155588 no valor de 2.422.500\$00 e n.º 98155587 relativo a 9603T, no valor de 736.058\$00, cuja data limite de pagamento terminava em 30.11.1998;

2. Por escritura pública outorgada em 07.01.1991, o impugnante tomou de trespasse (...) um estabelecimento comercial denominado “Pastelaria Monumental”, instalado no rés-do-chão e cave de um prédio sito na Rua João XXIII, desta freguesia e concelho de Fafe, inscrito na matriz sob o n.º 1604 (...), pelo valor de 9.500.000\$000 (fls. 9 e 9 versus);

3. O impugnante até Dezembro de 1995 explorou o referido estabelecimento comercial de pastelaria, sito em Fafe;

4. Por escrito particular de 28.12.1995, o impugnante, e esposa, declaram que receberam do Banco Pinto & Souto Mayor, S.A (BPSM) a importância de 14.250.000\$00, correspondente a 50% do valor de compensação pela desactivação de um estabelecimento comercial de confeitaria e a cedência da sua posição de inquilino (fls. 10);

5. Em 31.01.1996 o impugnante recebeu a restante quantia de 14.250.000\$00, correspondente a 50% da liquidação de parte restante do valor da compensação pela desactivação do estabelecimento comercial em dívida;

6. O impugnante declarou nos exercícios de 1995 e 1996, pelo valor 16.435.000\$00, inscrito na rubrica de “Outros proveitos, no Anexo B1, do Modelo 2 da declaração de rendimentos;

7. O valor de 16.435.000\$00, foi calculado no mapa de Mais-Valias e Menos-Valias Fiscais, atendendo ao valor recebido menos o montante pago pelo trespasse do mesmo local (9.500.000\$00);

8. O impugnante encontra-se enquadrado no regime normal de IVA, de periodicidade trimestral;

9. A presente impugnação foi intentada em 26.02.1999.

3 – A questão que se coloca com o presente recurso, consiste em saber se, tendo o impugnante recebido determinada quantia, a título de compensação, pela desactivação de um estabelecimento co-

mercantil de confeitaria, desactivação essa que se tornou necessária para que no mesmo local se pudessem instalar uma agência bancária, estamos ou não perante uma “operação” para efeitos de incidência de IVA.

No acórdão recorrido decidiu-se que, tendo a impugnante cedido as instalações que ocupava como arrendatário mediante uma compensação da desactivação de um estabelecimento de confeitaria, com vista à instalação de uma agência bancária, face a este enquadramento factual se estava perante uma transmissão do direito ao arrendamento, a título oneroso, que não constitui uma operação de transmissão, nem aquisição intercomunitária, nem importação de bens, consubstanciando uma cessão de um bem incorpóreo, que é considerada, para efeitos do CIVA, como prestação de serviços, de harmonia com o conceito estabelecido no art.º 4º, n.º 1 do citado Código, pelo que e como tal, é tributável em IVA.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se que, tendo o inquilino recebido uma indemnização para rescindir amigavelmente e a favor de terceiro, um contrato de arrendamento de área comercial, perante este quadro factual “o mencionado recebimento não se relacionou com a transferência de qualquer direito de arrendamento. E se assim é o mesmo não é enquadrado pelas normas de incidência em sede de Iva”, nos termos das disposições conjugadas dos art.ºs 1º, n.º 1, 3º e 4º, n.º 1 do CIVA.

O Mmº Juiz Relator julgou verificada a oposição de acórdãos. E nada há, na verdade, a objectar ao assim decidido, face ao que ficou dito.

Dito isto, avancemos, então, para a apreciação da questão que é posta a este Supremo Tribunal com o presente recurso.

4 – Dispõe o artº 1º, n.º 1, alínea a) do CIVA que “estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado... as transmissões e prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”.

Por sua vez estabelece o artº 3º, n.º 1 do mesmo diploma legal que “considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”.

E no seu n.º 4 acrescenta que “não são consideradas transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º”.

Por outro lado, determina o artº 4º, n.º 1 do CIVA que “são consideradas como prestação de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intercomunitárias ou importações de bens”.

Do que fica exposto, desde logo e ao contrário do que alega o recorrente, não há aqui que nos socorrer da noção que consta no artº 1154º do CC para obtermos o conceito de “prestação de serviços”. Como vimos esse conceito é dado pelo predito artº 4º, n.º 1.

A este propósito referem, porém, F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, in CIVA anotado, 4ª ed. pág. 87, que “o conceito de prestação de serviços, dado por este artigo 4º, apresenta natureza residual... Assim o mérito da definição é conduzir à tributação, de qualquer modo, as situações que se situem na zona cinzenta da fronteira entre as transmissões de bens e as prestações de serviços.

De qualquer forma o conceito de prestação de serviços em sede de IVA é de natureza económica e ultrapassa a definição jurídica dada pelo artigo 1154.º do Código Civil...”.

E sendo um conceito residual, como bem se anota no aresto recorrido, prestação de serviços há-de ser tudo aquilo que não é transmissão, aquisição ou importação de bens.

Ora, no caso dos autos e como resulta do probatório, o impugnante exercia a actividade comercial e industrial de pastelaria e estava enquadrado no regime normal de IVA.

Entretanto, cedeu as instalações que ocupava como arrendatário a favor de um banco, com vista à instalação de uma agência, mediante a desactivação de um estabelecimento de confeitaria, tendo recebido uma compensação.

Sendo assim, o recorrente não transmitiu a sua posição de inquilino ao referido banco. Pelo contrário e como vimos, renunciou a essa posição, denunciando o contrato de arrendamento.

Deste modo, não houve transmissão do direito ao arrendamento mediante o recebimento de uma compensação. O que houve foi o pagamento de uma compensação como contrapartida pelo facto de o impugnante ter denunciado o contrato de arrendamento.

“Todavia, a recorrente não agiu gratuitamente. Para que o novo arrendatário pudesse aceder a essa posição, era imprescindível que ela não estivesse ocupada, ou seja, que o local estivesse desonerado do arrendamento anterior. E, para isso obter, a empresa que contratou com a recorrente adquiriu-lhe vários activos que integravam o estabelecimento, designadamente benfeitorias feitas no locado, deixando o estabelecimento de existir como tal, uma vez que não foram transmitidos elementos essenciais, maxime, o próprio direito ao arrendamento...” (Acórdão deste STA de 12/6/06, in rec. n.º 904/06).

Para isso, a recorrente recebeu uma compensação que constitui contrapartida pela denúncia do arrendamento.

Trata-se, assim, de uma operação onerosa que, como se viu, não constitui uma transmissão do que quer que seja e muito menos uma aquisição intercomunitária ou importação de bens.

O que nos leva a concluir que está abrangida pela incidência objectiva do IVA, de harmonia com o disposto nos art.ºs 1.º, alínea a) e 4.º, n.º 1 do CIVA

– Por último e o recorrente também não o diz, não vemos em que medida a interpretação supra referida de “prestação de serviços” possa violar os princípios da tipicidade e taxatividade “que norteiam o sistema fiscal nos termos definidos pelo art.º 103.º da Constituição”.

Na verdade e como bem anota a Fazenda Pública na sua contra-alegação, “a interpretação que foi feita, porque estrita e confinada à estrita vontade legislativa plasmada em texto legal, nada tem de inconstitucional”.

6 – Nestes termos e face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 400 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Francisco António Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

Não há oposição entre dois acórdãos que incidiram sobre realidades factuais diferentes, não se colocando a ambos as mesmas questões de direito, ainda que um deles tenha expresso entendimento divergente sobre questão de direito que o outro decidiu, fazendo-o, porém, como mero obiter dictum, sem relevância na decisão.

Processo n.º 259/07-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Liga Portuguesa de Futebol Profissional.

Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre do acórdão de 31 de Agosto de 2006 do Tribunal Central Administrativo Norte que, em recurso da decisão do órgão da Administração que dirige a execução fiscal, interposto pela **LIGA PORTUGUESA DE FUTEBOL PROFISSIONAL**, revogou a decisão da 1.ª instância e determinou «que o órgão de execução fiscal recorrido profira despacho a conceder a isenção da prestação da garantia bancária solicitada».

Fá-lo com fundamento em oposição com o acórdão de 7 de Dezembro de 2004 do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 348/04.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

No nosso ordenamento jurídico-tributário vigora o princípio do *solve e repete*.

2.

A proibição de moratória das dívidas fiscais é um corolário do citado princípio.

3.

O direito à dispensa de prestação de garantia integra uma verdadeira excepção à regra de que o contribuinte deve pagar antes de reclamar.

4.

Esse direito existe quando a prestação de garantia cause ao contribuinte prejuízo irreparável ou quando seja manifesta a sua falta de meios revelada pela insuficiência de bens penhoráveis.

5.

No entanto, ele só se constitui quando se verifique que o contribuinte não teve responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens.

6.

A constituição do direito depende, pois, da verificação de uma condição ou facto negativo.

7.

A prova desse facto, porque favorável e de mais fácil demonstração pelo contribuinte, cabe ao executado.

8.

A Liga Portuguesa de Futebol Profissional não alegou, nem provou que não tinha responsabilidade na insuficiência patrimonial constatada pelo tribunal recorrido.

9.

Em consequência, o seu pedido de dispensa de garantia devia ter sido indeferido.

10.

Ao decidir de forma diversa, o tribunal recorrido violou o disposto no art.º 52, 4 da L.G.T., no art. 74.º 1 do mesmo diploma e no art. 342.º do C.C.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogado o acórdão recorrido, com as legais consequências».

1.2. As contra-alegações da recorrida concluem deste modo:

«A.

Inexiste qualquer oposição ente o Acórdão Recorrido e o Acórdão Fundamento.

B.

A Recorrida preencheu todos os requisitos do art. 52º, n.º 4 da L.G.T. e todos os pressupostos do art. 170º, nº3 do C.P.P.T.

C.

Mesmo que se entenda - contra o que se defende - que se verifica qualquer oposição de julgados, mesmo nessa hipótese, deve ser confirmado o Acórdão Recorrido na parte em que julga verificados os pressupostos e os requisitos legais para que a Recorrida seja declarada isenta de prestação de garantia.

Termos em que deve ser negada a existência de oposição de julgados e, mesmo que ela seja confirmada, sempre deve ser mantida a isenção de garantia a prestar pela Recorrida (...)

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite o seguinte parecer:

«A questão em análise nos presentes autos, e que deu causa à oposição de julgados, respeita à distribuição do ónus da prova dos diversos pressupostos da norma contida no art. 52 n.º 4 da L.G.T.

O acórdão recorrido (do Tribunal Central Administrativo, Norte, a fls. 820 e segs.) decidiu que a prova da culpa quanto à insuficiência ou inexistência de bens sendo condição de improcedibilidade da isenção cabe à Fazenda Pública.

Alega a recorrente que o direito à dispensa de prestação de garantia integra uma verdadeira excepção à regra de que o contribuinte deve pagar antes de reclamar e que esse direito existe quando a prestação de garantia cause ao contribuinte prejuízo irreparável ou quando seja manifesta a sua falta de meios revelada pela insuficiência de bens penhoráveis. No entanto, ele só se constitui quando se verifique que o contribuinte não teve responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens.

Mais alega que a constituição do direito depende da verificação de uma condição ou facto negativo e conclui, apoiando-se na doutrina do acórdão fundamento (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 07.12.2004, processo n.º 00348/04, in www.dgsi.pt), que a prova desse facto cabe ao executado e não à Fazenda Pública.

(...) Afigura-se-nos que o recurso merece provimento, devendo dar-se acolhimento à jurisprudência tirada do douto acórdão fundamento.

Com efeito, nos termos do artº 52º, n.º 4 da Lei Geral Tributária “a administração tributária pode, a requerimento do interessado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe cau-

sar 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 dos bens não seja da responsabilidade do executado”.

A manifesta falta de meios económicos pode, pois, ser revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Defende-se na decisão recorrida não é sobre a reclamante que incide o ónus de demonstrar que os seus bens penhoráveis são insuficientes para pagamento da quantia exequenda e acrescido, mas sim sobre a Fazenda Pública.

Mas não é isso que resulta da análise e interpretação conjugada dos arts. 52º, n.º 4 da Lei Geral Tributária e artº 170º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

É que nos termos do referido normativo da Lei Geral Tributária a isenção de prestação de garantia só será concedida desde que a insuficiência e inexistência dos bens não seja da responsabilidade do executado.

Como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na sua Lei Geral Tributária, comentada e anotada, reimpressão, pag. 153 “a responsabilidade do executado, prevista na parte final do nº4, deve entender-se em termos de dissipação de bens com intuito de diminuir a garantia dos credores, e não meronexo de causalidade desprovido de carga de censura ou simples má gestão dos seus bens”.

E é sobre o executado que incumbe o ónus da prova da insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido e de que não houve dissipação de bens com intuito de diminuir a garantia dos credores.

O que resulta quer do regime geral da prova quer, expressamente, do disposto no artº 170, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário – “o pedido a dirigir ao órgão da execução fiscal deve ser fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária”.

Neste sentido se pronunciam também Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, comentado e anotado, edição Almedina, pag. 422: “o pedido deve ser alicerçado em razões de facto e de direito, justificativas, designadamente, do prejuízo irreparável ou da manifesta falta de meios económicos.

E deve ser instruído com a indispensável prova documental”.

Ademais resulta dos princípios gerais da prova, designadamente do artº 342º do Código Civil que quem invoca um direito ou pretensão tem o ónus da prova dos respectivos factos constitutivos, cabendo à contraparte, a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos.

Em face do exposto deve, em nosso parecer, proceder o recurso, acolhendo-se a jurisprudência tirada do douto acórdão fundamento e no sentido de que *a norma do art.º 52.º n.º 4 da LGT, permite a dispensa da prestação de garantia, a requerimento do executado, nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável, ou perante a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado, cabendo ao executado, e não à Fazenda Pública, efectuar tal prova como condição de obter a procedência da sua pretensão».*

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

2.1. Sobre a matéria de facto assentou o acórdão recorrido:

«A)

1º

Em 23 de Fevereiro de 2005 foi a Liga Portuguesa de Futebol Profissional LPFP citada no processo executivo n.º 03000035 para pagamento das dívidas identificadas a folhas 4 a 35 do processo executivo em apenso.

2º

Em 01.04.2005 a reclamante requereu junto do CRF do Porto 5 que lhe fosse concedida isenção de prestação da garantia por prejuízo irreparável e falta de meios económicos pedindo ainda a suspensão da execução cfr folhas 11 e segs dos autos.

3º

Em 07.06.2005 sobre tal pedido foi proferido despacho pelo chefe do Serviço de Finanças do Porto 5 do seguinte teor:

“1. Fundamento do pedido.

A LPFP alega:

Não é titular de património que lhe permita prestar garantia adequada para provocar a suspensão da execução.

Todo o património e depósitos bancários que possui visam satisfazer as necessidades imediatas que asseguram o desenvolvimento e satisfação do objecto da LPFP e que se encontram, definidos legalmente (lei de bases do Desporto) e que só por ela podem ser definidos.

Não tem capacidade económica para prestar garantia eficaz para obter a suspensão.

Se o fizesse afectaria verbas indispensáveis à realização de torneios de futebol profissional e de diversos órgãos jurisdicionais disciplinares de arbitragem e administrativos.

Se não obtiver dispensa da garantia nos termos do artigo 52/4 da LGT paralisará completamente a sua actividade.

A suspensão sem prestação de garantia justifica-se com fundamento no escopo de natureza pública que a Liga tem de prosseguir.

2. Análise dos fundamentos.

O artigo 52/4 da LGT exige que o requerimento do executado que pretenda a isenção da prestação de garantia alegando prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios. Que a prestação da garantia lhe causará prejuízo irreparável.

Ou

que tem manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Que em qualquer dos casos descritos a insuficiência ou inexistência de bens não é da sua responsabilidade.

Ora o pedido de dispensa de garantia apresentado pela Liga junto deste órgão de execução fiscal nos termos do artigo 170 do CPPT deveria ter sido fundamentado de facto e de direito e instruído com toda aprova documental necessária.

Mas tal não resulta da exposição da executada que não identificou quantificando quer o seu património e disponibilidades financeiras quer as necessidades que alega serem inadiáveis ao interesse público por si atribuído às competições desportivas sendo certo que em nenhum caso podemos considerar esse interesse superior ao do interesse público do Estado na cobrança dos impostos em falta.

Deve atender-se por outro lado que as instituições desportivas não podem ter um tratamento mais favorável que os outros contribuintes. E a verdade é que relativamente a empresas objecto de execuções fiscais não se considera que a mera argumentação de que a prestação de garantia pode impedir o seu funcionamento (aquisição de matérias primas pagamento aos trabalhadores satisfação de compromissos financeiros) com graves prejuízos próprios e sociais seja suficiente para obterem a suspensão da execução fiscal sem prestação de garantias nos termos do artigo 199 do CPPT. Assim considera-se que o pedido da executada não pode ser atendido pelo que se indefere o requerimento de dispensa de garantia efectuado nos termos do artigo 54/4 da LGT por falta de prova dos fundamentos invocados cfr. folhas 21 e 22 dos autos.

4º

Em 13.06.2005 foi a reclamante notificada do despacho de indeferimento, cfr folhas 37.

5º

A LPFP é o órgão autónomo da Federação Portuguesa de Futebol que tem o escopo legal de organizar as competições de natureza profissional, exercer as funções de tutela, controlo e supervisão relativamente aos seus associados cfr artigos 5 e 6º dos Estatutos a folhas 110 e segs. dos autos.

6º

Dão-se por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais o relatório e contas dos anos de 2003/2004 do Conselho Fiscal para os anos 2003/2004 e Orçamento de 2004/2005 juntos a folhas 302 e segs.

7º

Tendo a reclamante solicitado à instituição bancária “Banco Português de Negócios SA cotação indicativa de garantia bancária no valor de € 17.952.407,41 veio aquela instituição informar por fax que o custo associado seria de 2,5% ao ano e que apenas se encontrava disponível para analisar a emissão de garantia bancária mediante a apresentação de garantia real com uma margem de cobertura de 120% relativamente ao montante da garantia bancária.

Informou ainda que tais condições eram meramente indicativas não constituindo nenhuma obrigação para o BPN folhas 89.

8º

A reclamação deu entrada em 23.06.2005.

B)

Dão-se aqui por provados os factos alegados sob os artigos 232 233 236 237 240 e 241 da petição de folhas 165 e segs dos autos de oposição incorporados nos autos.

C)

O objecto social e sua infungibilidade decorrem da Lei de Bases do Desporto artigo 24 Todas as receitas e bens da recorrente estão afectas ao desenvolvimento normal da sua actividade e nela são usadas ou gastas.

D)

Face ao montante das receitas e bens da recorrente que a sentença recorrida deu como provados e o montante pedido pela entidade bancária para prestação de garantia bancária é patente a insuficiência daqueles bens e receitas para garantirem através de penhora o pagamento da dívida como forçoso é concluir ser o montante pedido pela entidade bancária para efeito de prestação de garantia bancária é de tal modo elevado que impede a recorrente de se socorrer de tal meio de garantia.

E)

A eventual penhora dos bens e receitas da liga face à sua afectação demonstrada pelo relatório e contas de folhas 339 afectaria o desenrolar normal do objecto social prosseguido pela recorrente o que traduziria prejuízo irreparável dada a sua comprovada infungibilidade».

2.2. Quanto ao acórdão fundamento, fez sobre os factos este julgamento:

«A)

A Fazenda Pública instaurou os autos de execução com o n.º ... instaurada contra si e que prossegue termos para cobrança coerciva da quantia global de 15.272,33 €, proveniente de IVA do ano de 1999, conforme certidões de dívida de fls. 148 a 151, que se dão por reproduzidas, e acrescido, sendo o já liquidado no montante de 2.841,36 €;

B)

Citada para a execução fiscal, a reclamante apresentou douto requerimento em 2 de Junho de 2004 onde pediu *“nos termos e para os efeitos do disposto no art. 169.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (...) a suspensão do processo de execução fiscal até ao trânsito em julgado da decisão que vier a ser proferida no processo de impugnação judicial pendente”*, conforme documentos de fls. 152 a 153 e de fls. 154, que se dão por reproduzidos;

C)

Tendo em vista a suspensão dos autos de execução, foi fixado o valor da garantia em € 23.215,12, tendo a reclamante sido notificada para prestar a garantia, conforme documentos de fls. 160 a 161, que se dão por reproduzidos;

D)

A reclamante apresentou, em 28 de Junho de 2004, o requerimento de fls. 162 a 167, que se dá por reproduzido, onde pediu que, não podendo, legalmente, ser exigida à reclamante a prestação de garantia solicitada, incluindo penhora, atento o disposto nos artigos 183-A, n.º 1 e 235º, n.º 1 do CPPT, e uma vez que estão reunidos os pressupostos legais, previstos no artigo 52º, n.º 4, da LGT, para que a reclamante possa beneficiar da dispensa de prestação de garantia, fosse dispensada da prestação de garantia no processo fiscal acima identificado;

E)

Sobre o mesmo requerimento foi feita informação e proferido o seguinte despacho: *“Concorda-se na íntegra com o teor da informação prestada. Indefero o pedido. Notifique-se.(...)”*, conforme documentos de fls. 174 a 176, que se dão por reproduzidos;

F)

O despacho referido foi notificado à reclamante por ofício datado de 30.06.2004, conforme documento de fls. 177, que se dá por reproduzido;

G)

A presente reclamação, do despacho indicado nas alíneas anteriores, foi apresentada no dia 16 de Julho de 2004, conforme carimbo apostado na p.i. de fls. 6 e ss., que se dá por reproduzido;

H)

Em data não apurada, a reclamante apresentou reclamação graciosa, que tomou o n.º0 no S.F., contra as liquidações exequendas, conforme articulado de fls. 38 a 53, que se dá por reproduzido;

I)

A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 27.04.2004, conforme documentos de fls. 77 a 88, que se dão por reproduzidos;

J)

A reclamante deduziu impugnação judicial contra as liquidações exequendas no dia 20 de Maio de 2004, conforme documentos de fls. 89 a 115 e 116 a 117, que se dão por reproduzidos;

L)

A reclamante não requereu a prestação de garantia na pendência da reclamação graciosa nem da impugnação judicial, como resulta da conjugação do teor dos documentos indicados nas alíneas anteriores;

M)

Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 172 (Balanço em 31.12.2003) e de fls. 173 (Demonstração de resultados em 31.12.2003);

N)

A execução fiscal acima identificada foi autuada no dia 22 de Dezembro de 2002, conforme documento de fls. 147, que se dá por reproduzido.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão de mérito, nomeadamente que:

- Nenhuma instituição bancária se disponibilizaria para prestar uma hipotética garantia bancária ou um hipotético seguro-caução no valor pretendido pela Administração Tributária;
- O património total da reclamante não cubra o valor fixado para a garantia;
- A prestação da garantia cause prejuízo irreparável à reclamante;

Ainda que o património total da reclamante não cobrisse, efectivamente, o valor fixado para a garantia, não se provou a ausência de culpa da reclamante na insuficiência ou inexistência de património social para suportar a prestação da garantia».

3.1. O acórdão recorrido assentou em que a ora recorrida não dispõe de bens e receitas cuja penhora garanta o pagamento da dívida exequenda e acrescido, e que sofreria prejuízo irreparável se lhe fosse imposta a prestação de garantia bancária.

Que assim é demonstram-no os factos enumerados como provados, bem como o discurso fundamentador da decisão.

Daquele elenco consta que «todas as receitas e bens da recorrente estão afectas ao desenvolvimento normal da sua actividade e nela são usadas ou gastas»; que, «face ao montante das receitas e bens da recorrente (...) e o montante pedido pela entidade bancária para prestação de garantia bancária é patente a insuficiência daqueles bens e receitas para garantirem através de penhora o pagamento da dívida como forçoso é concluir ser o montante pedido pela entidade bancária para efeito de prestação de garantia bancária é de tal modo elevado que impede a recorrente de se socorrer de tal meio de garantia»; e que «a eventual penhora dos bens e receitas da liga face à sua afectação demonstrada pelo relatório e contas de folhas 339 afectaria o desenrolar normal do objecto social prosseguido pela recorrente o que traduziria prejuízo irreparável dada a sua comprovada infungibilidade».

Adiante, ao fundamentar a decisão, afirma o aresto recorrido:

«(...) os bens penhoráveis da recorrente se encontram afectos ao normal desenvolvimento do seu objecto social»; (...) «tal objecto é infungível»; «(...) a afectação de tais bens pela penhora afectaria seriamente o normal exercício da actividade da recorrente». Assim, «pode com segurança concluir-se que a penhora dos bens da recorrente lhe traria prejuízo irreparável. E face ao montante exigido pela entidade bancária para concessão de garantia bancária podemos concluir seguramente que a prestação da mesma acarretaria para a recorrente prejuízo irreparável também».

Quanto ao acórdão fundamento, em sede de julgamento sobre os factos, e no tocante aos bens da então recorrente, limitou-se a dar como provado o teor de um balanço e demonstração dos seus resul-

tados. E, ainda no mesmo capítulo, acrescentou que «não se provaram outros factos com relevância para a decisão de mérito, nomeadamente que:

- Nenhuma instituição bancária se disponibilizaria para prestar uma hipotética garantia bancária ou um hipotético seguro-caução no valor pretendido pela Administração Tributária;
- O património total da reclamante não cubra o valor fixado para a garantia;
- A prestação da garantia cause prejuízo irreparável à reclamante».

Afirmou, além disso: «ainda que o património total da reclamante não cobrisse, efectivamente, o valor fixado para a garantia, não se provou a ausência de culpa da reclamante na insuficiência ou inexistência de património social para suportar a prestação da garantia».

Depois, fundamentando a decisão:

«os dois documentos juntos pela ora recorrente – Balanço em 31.12.2003 e Demonstração de resultados (...) –, ao menos, parecem indiciar a ausência de activo imobilizado incorpóreo e corpóreo, que em 2002 apresentou um resultado líquido negativo e em 2003, de zero, que não apresenta existências e que o maior valor são as dívidas de terceiros (...), e que em 2003, não apresenta sinal de ter exercido qualquer actividade, inexistindo prejuízos ou perdas ou proveitos e ganhos, em suma, que a mesma revela uma insuficiência de bens penhoráveis para fazer face à dívida exequenda e ao acrescido (23.215,12 €), sempre tais documentos nada provam da não imputabilidade dessa situação à executada. É sempre seria necessário que a ora recorrente provasse tal requisito negativo, de não ter sido por sua actuação que o património da sociedade se tornou insuficiente para solver tal dívida, não podendo por isso no caso, na falta de tal prova, beneficiar dessa dispensa da prestação de garantia».

Ou seja, quanto à «manifesta falta de meios económicos» da interessada para prestar garantia ou ao «prejuízo irreparável» que dessa prestação adviria, tudo o que o Tribunal entendeu foi que havia no processo documentos indiciadores de insuficiência de bens penhoráveis para fazer face à dívida exequenda e acrescido. Mas que não existia qualquer prova de não ter sido por actuação da interessada que o património social se tornou insuficiente para a solver.

3.2. Como assim, os dois acórdãos em confronto partiram de realidades de facto distintas:

Num caso – o do recorrido – provou-se que a interessada não dispunha de bens penhoráveis capazes de assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido, nem podia, sem prejuízo irreparável, prestar garantia.

No outro – o do fundamento – nada se provou a tal respeito; apenas (e só no discurso jurídico, que não ao fixarem-se os factos provados) se admitiu como indiciada a insuficiência de bens penhoráveis para fazer face à dívida exequenda e acrescido.

É certo que ambos os arestos, acerca da questão do ónus da prova sobre a responsabilidade da insuficiência ou inexistência de bens, exprimiram entendimentos opostos. O recorrido afirmou que «tal prova (...) era ónus da Fazenda Pública». O fundamento que cumpria à interessada demonstrar «não ter sido por sua actuação que o património da sociedade se tornou insuficiente».

Mas, se o acórdão recorrido, perante a prova da insuficiência de bens e da existência de prejuízo irreparável, e a ausência de prova sobre a responsabilidade, decidiu a questão de saber a quem prejudicava essa falta de prova, ou seja, aplicou a regra que enunciou relativa ao ónus probatório, já o fundamento abordou a questão, apenas, para dizer que, nada se tendo provado sobre a responsabilidade, não interessava, sequer, o que se provava sobre a insuficiência de bens, pois sempre seria insuficiente a demonstração da sua falta ou insuficiência, se se não apurasse que ela não era da responsabilidade da recorrente.

Deste modo, o que se lê no acórdão recorrido sobre o tema da responsabilidade, não se incluindo na decisão do recurso – assente, repetimos, na falta de prova sobre a inexistência de bens penhoráveis suficientes e/ou de prejuízo irreparável emergente da prestação de garantia –, é um mero *obiter dictum*, integra o discurso argumentativo mas não constitui pronúncia decisória sobre a questão decidida. O tema da responsabilidade pela insuficiência ou inexistência de bens só pode colocar-se, e só se coloca, efectivamente, quando se prove tal insuficiência ou inexistência. O acórdão fundamento enunciou mas não aplicou a regra que expressou acerca do ónus da prova, porque as circunstâncias factuais com que se deparava não eram de molde a que tivesse lugar o uso de tal regra. Não foi pela aplicação dela que a causa improcedeu, mas porque se não provara nem a inexistência ou insuficiência de bens, nem o prejuízo irreparável. O que o acórdão acrescentou foi que, mesmo que tal prova tivesse sido feita, isso não bastaria para o êxito da pretensão da recorrente, pois faltaria demonstrar que a situação não era de sua responsabilidade.

Assim isolada a questão de direito que, no dizer da recorrente, os dois arestos em confronto decidiram de forma oposta, questão essa que consiste em saber se é o executado, se Fazenda Pública, que está onerado com o ónus de provar que aquele não foi responsável pela insuficiência ou inexistência de bens, tendo em vista a dispensa de prestação de garantia, e analisado o modo como se julgou, nos acórdãos sob cotejo, bem se vê que, na realidade, eles não divergem, pois que o fundamento não foi colocado perante tal questão, não se tendo socorrido de regra sobre a repartição do ónus da prova para decidir, não obstante a ter enunciado.

Ora, como vem repetidamente afirmando a jurisprudência deste Tribunal, à semelhança, aliás, da do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo (vejam-se, a título exemplificativo, deste último, os acórdãos de 7 de Maio de 1996 e 16 de Junho de 2005, nos processos n.ºs 37418 e 47182, respectivamente; e, do contencioso tributário, os de 2 e 5 de Maio de 2002, aquele no processo n.º 51/07 e este no n.º 174/07), a oposição entre dois acórdãos deve residir no seu segmento decisório, sendo irrelevantes as afirmações porventura contraditórias feitas no desenrolar do discurso argumentativo, com carácter de mero *obiter dictum*, ou seja, que não sejam tomadas em conta na decisão, influenciando o seu sentido.

Em conclusão: inexistente a invocada oposição de acórdãos.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em, visto o disposto no artigo 284.º n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, dar por findo o recurso.

Custas a cargo da Fazenda Pública, com € 400 (quatrocentos EUR) de taxa de justiça e 50% (cinquenta por cento) de procuradoria.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* — *António Calhau* — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

Assunto:

Recurso para o Tribunal Pleno. Oposição de acórdãos. Soluções opostas. Mesma questão fundamental de direito.

Sumário:

- I — São três os requisitos de admissibilidade de recurso (por oposição de acórdãos) para o Tribunal Pleno, a saber: que os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da mesma legislação; que respeitem à mesma questão fundamental de direito; e que assentem sobre soluções opostas.*
- II — Se o acórdão recorrido tomou posição sobre dada questão, mas o acórdão fundamento não a considerou (nem precisava de considerar), não tomando sobre ela qualquer posição, então não há soluções opostas.*
- III — Nesta hipótese, o recurso deve ser julgado findo.*

Processo n.º 282/07-20.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Pedras D'el Rei – Gestão e Turismo, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. A **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Pleno do acórdão proferido pelo TCA – Sul, que, negando provimento a um recurso por si interposto para aquele Tribunal, confirmou a sentença proferida em 1.ª instância que julgara procedentes três reclamações apresentadas pela executada Pedras D'el Rei – Gestão e Turismo, SA.

Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator daquele Tribunal recebeu o recurso e julgou verificada a alegada oposição de acórdãos.

A recorrente alegou sobre o fundo da questão.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, o EPGA defende que não há oposição de acórdãos, pelo que o recurso deve ser julgado findo.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

2. Antes de apreciar o recurso, no tocante à questão de mérito, há que decidir previamente se ocorre a alegada oposição de acórdãos.

É certo que o Exm.º Juiz relator do TCA já decidiu haver oposição de acórdãos. Mas tal decisão não vincula este Supremo Tribunal – art. 687.º, 4, do CPC.

Pois bem.

Vejamos então.

São três os requisitos, previstos na lei, para que seja admissível o recurso para o Tribunal Pleno, com base em oposição de acórdãos, a saber:

- Que tenham sido proferidos no domínio da *mesma legislação*;
- Que respeitem à *mesma questão* fundamental de direito;
- Que assentem sobre *soluções opostas* - vide art. 30º, b), do anterior ETAF, aqui aplicável.

Requisitos cumulativos, entenda-se.

Veja-se igualmente o art. 284º do CPPT.

Exige-se também, e obviamente, identidade de situações de facto, já que, sem esta, não tem sentido a discussão dos referidos requisitos.

Ou seja, e para que exista oposição é necessária uma identidade, tanto jurídica como factual.

Por outro lado, e como é óbvio, torna-se necessário que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado, pois, até aí, não há decisão definitiva, não podendo falar-se em oposição de julgados.

E a primeira pergunta a formular é esta: será que estamos perante uma oposição de acórdãos? Será que existe identidade de questão factual e identidade de questão fundamental de direito?

Já vimos que o EPGA defende que não há oposição de soluções jurídicas.

Escreveu o seguinte no seu douto parecer:

“A questão de direito a resolver, na óptica do recorrente, é a seguinte: estando suspensa a prescrição da obrigação tributária, em razão da adesão do contribuinte ao regime do DL n. 124/96, de 10/8, a contagem do prazo prescricional recomeça no dia imediato ao do vencimento da última prestação não paga ou, antes, tal contagem só recomeça no dia imediato àquele em que o contribuinte foi notificado do acto da AT que o excluiu daquele regime, por falta do pagamento da prestação?

“Ora, analisando os acórdãos em alegada oposição, apura-se que o acórdão fundamento não trata essa questão, isto é, não opta por uma daquelas soluções, depois de os analisar e pôr em confronto; na verdade, o acórdão fundamento limita-se a aplicar uma delas, sem apreciar a outra.

“Ora, sendo assim, como me parece ser, não há decisão expressa sobre a questão de direito acima descrita; há apenas uma decisão implícita (de afastamento de uma das soluções possíveis para a questão).

“E quando há apenas decisão implícita não há oposição de julgados...”.

Que dizer?

Estamos de acordo com o EPGA quando equaciona a questão de direito a solucionar, qual seja a seguinte: estando suspensa a prescrição da obrigação tributária, em razão da adesão do contribuinte ao regime do DL n. 124/96, de 10/8, a contagem do prazo prescricional recomeça no dia imediato ao do vencimento da última prestação não paga ou, antes, tal contagem só recomeça no dia imediato àquele em que o contribuinte foi notificado do acto da AT que o excluiu daquele regime, por falta do pagamento da prestação.

Pois bem.

O acórdão recorrido entende que o prazo prescricional deve recomeçar imediatamente após o dia em que se venceu a última prestação não paga, assim corroborando o entendimento sufragado na decisão da 1ª instância.

Escreveu-se expressamente:

“... Tal termo final ou *terminus ad quem* deve ser o dia imediato àquele em que se venceu a última prestação não paga ... e não aquele em que foi notificado do despacho de exclusão de tal regime ...”.

Ora, no acórdão fundamento esta questão não se colocou expressamente.

Vejamos

Sobre o ponto há que anotar o que consta do número 11 do probatório, onde se lê:

“Por ofício ... o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social informou ... que o acordo celebrado ao abrigo do DL n. 124/96 fora rescindido por despacho lavrado em 21/01/00”.

E depois, o acórdão retira as consequências deste facto:

“O que nos leva a considerar que a partir da rescisão, isto é, a partir de 21/01/00, o processo executivo esteve parado cerca de seis anos por facto estritamente imputável à exequente / credora...”.

Vale isto por dizer que o acórdão fundamento nem sequer considerou (e, pelos vistos, nem sequer precisava de o fazer, por ter considerado prescrita a dívida exequenda), quando se venceu a última prestação não paga.

Quer isto dizer que nem sequer foi chamado a pronunciar-se, perante aquelas duas datas, sobre qual delas era a relevante, por isso que lhe bastava a constante do probatório.

Acresce dizer que nem sequer se sabe se a data do despacho coincide ou não com a data do vencimento da última prestação não paga.

Significa isto que não há soluções opostas.

Mais: deve até dizer-se que nem sequer implicitamente há soluções opostas.

Assim sendo, e porque não há oposição de acórdãos, o recurso não pode prosseguir.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar findo o recurso.
Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* — *António Calhau* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Recurso para uniformização de jurisprudência. Aplicação subsidiária do CPTA. Requisitos. Direito de audição do contribuinte.

Sumário:

- I — O regime do recurso jurisdicional por oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, não foi revogado pela entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, sendo aplicáveis a tais recursos, subsidiariamente, o regime previsto no art. 152.º deste último Código, no que não está regulado no CPPT e no regime do recurso de agravo.*
- II — Cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer destes recursos, uma vez que, sendo fundados em oposição de acórdãos, estarão abrangidos pela designação «recursos para uniformização de jurisprudência», que é de interpretar como reportando-se a todos os recursos jurisdicionais que visam tal finalidade e não apenas àqueles a que o CPTA ou o CPC atribuem tal designação.*
- III — São requisitos dos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002,*
- 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*
- IV — Não há oposição, relativamente à questão do exercício do direito de audição antes da liquidação em situações de alteração da matéria colectável, entre um acórdão proferido à face da redacção inicial do art. 60.º da LGT, em situação em que o contribuinte foi notificado para exercer o direito de audição através de uma notificação considerada nula e não exerceu efectivamente esse direito nem requereu a revisão da matéria tributável, e um acórdão proferido tendo em conta a redacção do mesmo artigo resultante da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, relativamente a uma situação em que o contribuinte se pronunciou duas vezes antes da liquidação, sobre questões atinentes à fixação da matéria colectável, para além de ter participado nesta fixação através da intervenção de um seu representante no procedimento de revisão previsto nos arts 91.º e 92.º da LGT.*

Processo n.º: 452/07-50.

Recorrente: Jorge Fernando Rodrigues Clara.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

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

1 – JORGE FERNANDO RODRIGUES CLARA impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu uma liquidação de IRS relativa ao ano de 1999.

Aquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

O Impugnante interpôs recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal para o Tribunal Central Administrativo Norte, que lhe negou provimento, por acórdão de 14-12-2006.

Inconformado, o Impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, invocando oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do Tribunal Central Administrativo de 3-6-2003, proferido no recurso n.º 330/03.

Admitido o recurso jurisdicional, o Impugnante apresentou alegação sobre a questão preliminar da existência de oposição, nos termos do art. 284.º, n.º 3, do CPTA.

A Excelentíssima Relatora no Tribunal Central Administrativo Norte proferiu novo despacho referindo que se lhe afigura existir a invocada oposição de julgados e ordenando o cumprimento do art. 284.º, n.º 5, do CPPT.

O Impugnante apresentou nova alegação em que concluiu da seguinte forma:

a) *O Douo Acórdão recorrido encontra-se, tal como foi confirmado por douto despacho de folhas 124, de 22-03-2007, em patente oposição com o Douo Acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido pela Secção de Contencioso Tributário, no recurso n.º 330/03, de 3 de Junho de 2003, publicado em Antologia de Acórdãos do S.T.A. e T.C.A., ano VI, n.º 3, páginas 306 a 310, Edição Almedina, Coimbra.*

b) *O Acórdão recorrido assenta numa interpretação errónea e indevida do disposto no artigo 60º da L. G. T. e artigo 100º e seguintes do C.P.A., em que a recorrente tendo sido notificada para exercer o direito de audição sobre o Projecto de Conclusões do Relatório da Inspecção, não tinha que ser ouvida nas demais fases tomadas ao longo do procedimento tributário até ao acto da liquidação.*

c) *Mas não tem razão o Acórdão recorrido, pois, como entendeu e bem o Acórdão fundamento, o artigo 60º, n.º 1, alínea a) da L.G.T., F quando fala em “liquidação” tem um sentido amplo que abrange todas as fases do acto tributário.*

d) *Assim sendo, como resulta da Lei e do Acórdão fundamento, ainda que o contribuinte tenha sido ouvido sobre o Projecto de Conclusões, nos termos do n.º 2 do artigo 60º do RCPIT, em caso algum poderá ser dispensada nova audiência antes da liquidação, bem como nas demais fases do procedimento tributário, alíneas d) e b) do n.º 1 do artigo 60º da L.G.T.*

e) *O que resulta do artigo 60º, n.º 3 da Lei Geral Tributária, na sua actual redacção, é que a audição do contribuinte, quando tenha sido ouvido em qualquer das fases do procedimento e nos momentos a que aquele normativo se refere, é dispensada antes da liquidação e não nas demais fases e demais momentos aí previstos.*

f) *No Douo Acórdão recorrido, ao dar-se por provado que os impugnantes foram notificados da decisão da Administração Tributária de lhes alterar os rendimentos, considerando o Ofício n.º 8405534, de 10-05-2001, dos Serviços de Inspecção da Direcção de Finanças de Aveiro, como meio idóneo formal e substancial para o efeito, interpretou-se e decidiu-se mal, em clara violação dos normativos legais insertos nas disposições conjugadas dos artigos 36º, n.ºs 1 e 2 do C.P.P.T., artigo 77º n.º 1 e 6, 80º da L.G.T., artigo 2º, n.ºs 5 e 7, 8º e 100º, n.º 1 do C.P.A.*

g) *Pelos motivos supra alegados, e por existir a clara oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, deverá tal contradição ser resolvida pelo Pleno, com a revogação do Acórdão recorrido por outro que siga a interpretação correcta do Acórdão fundamento com as legais consequências.*

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, concluindo nos seguintes termos:

A) *A Recorrente apenas foi notificada para efeito de audição sobre o projecto de relatório de inspecção, notificação efectuada por ofício n.º 8314098, de 29.11.02.*

B) *A data da notificação, estava em vigor a redacção do art. 60.º da LGT, introduzida pela Lei 16-A/02, de 31 de Maio,*

C) *De acordo com a mesma, o contribuinte, ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a d) do seu n.º 1, não tem que ser ouvido antes da liquidação, salvo se ocorrerem factos novos sobre os quais ele não se tenha pronunciado.*

D) *Acresce que o Lei 55-B /04, de 30.12, alterou a redacção da alínea d) do art. 60 da L.G.T., estipulando que o direito de audição antes da aplicação de métodos indirectos **só é obrigatório quando não tenha havido lugar a relatório da inspecção.***

E) *A alteração introduzida tem carácter interpretativo porque os seus efeitos retroagem à data da entrada em vigor do art. 60.º da LGT, na sua primitiva redacção.*

F) *A actual solução legislativa é a que melhor compatibiliza o direito do contribuinte de participar na formação das decisões que lhes digam respeito com o objectivo de eficácia e rapidez que deve presidir às decisões administrativas.*

G) *O acto tributário não sofre, pois, de ilegalidade por preterição de formalidades essenciais. Termos em que deve ser recusado provimento ao presente recurso com as legais consequências.*

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

Não ocorre, a meu ver, a invocada oposição de julgados porque —e desde logo — as regras do art. 60.º da LGT não foram aplicadas a factualidades semelhantes.

Na verdade, enquanto que no acórdão-fundamento a questão da audiência prévia se trata e decide sobre a notificação de um projecto de alteração da matéria colectável, no acórdão recorrido, embora tal questão se trate e decida sobre notificação de igual teor e finalidade, ocorre a seguinte diferença: antes houve uma inspecção tributária e o contribuinte foi notificado, nos termos daquele art. 60.º, para se pronunciar sobre o projecto das respectivas conclusões.

Termos em que sou de parecer que se julgue findo o recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O presente processo iniciou-se depois do início do ano de 2004, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

No art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002 que cabe ao Pleno da SCT do STA conhecer de «recursos para uniformização de jurisprudência», não se indicando quais os recursos abrangidos por essa designação.

Como o CPTA prevê, no seu art. 152.º, um tipo de recursos jurisdicionais a que é atribuída essa designação, é de entender que essa competência se reporta a esses recursos.

Sendo assim, cabe recurso para o Pleno da SCT do STA:

– de acórdãos das secções do contencioso tributário dos tribunais centrais administrativos com fundamento em oposição entre o acórdão de que se recorre e um acórdão anteriormente proferido pela secção do contencioso tributário de um dos tribunais centrais administrativos ou pela SCT do STA (art. 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA];

– de acórdãos da SCT do STA com fundamento em oposição entre o acórdão de que se recorre e outro acórdão da mesma Secção ou do respectivo Pleno.

Ao recurso jurisdicional por oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, não é atribuída a designação de «recurso para uniformização de jurisprudência», pelo que se pode questionar se ele subsiste em relação aos processos a que se aplica o ETAF de 2002, uma vez que apenas prevê a intervenção do Pleno em recurso para uniformização de jurisprudência e não se prevê qualquer formação ou tribunal com competência para o conhecimento dos recursos com fundamento em «oposição de acórdãos».

No entanto, apesar de o CPPT já ter sido alterado por várias vezes desde a entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, não foi introduzida qualquer alteração legislativa no regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, pelo que é de entender que se pretendeu que ele seja mantido. Por outro lado, estabelecendo-se neste art. 284.º um regime especial de recurso para uniformização de jurisprudência, será ele o aplicável, em primeira linha, aos meios processuais a que se aplica o regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, indicados no n.º 1 do art. 279.º.

Sendo assim, cabe ao Pleno da SCT conhecer destes recursos, uma vez que, sendo também fundados em oposição de acórdãos, caberão naquela designação de «recursos para uniformização de jurisprudência», que é de interpretar como reportando-se a todos os recursos jurisdicionais que visam tal finalidade e não apenas àqueles a que o CPTA ou o CPC atribuem tal designação.

O regime aplicável aos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002 é constituído, em primeira linha, pelas regras do art. 284.º, que consubstancia um tipo especial de recurso visando a uniformização de jurisprudência.

Para além disso, pressupõe-se neste art. 284.º a aplicação das regras gerais dos recursos jurisdicionais previstas no CPPT, designadamente quanto à legitimidade e quanto à forma e ao prazo de interposição. Na verdade, o n.º 1 deste art. 284.º inculca essa ideia, pois, referindo que «caso o fundamento for a oposição de acórdãos, o requerimento da interposição do recurso deve indicar...» infere-se que apenas se visa especificar as especialidades do requerimento, com aplicação das regras gerais nos pontos em que não se assinalam especialidades. Por outro lado, no n.º 5 deste art. 284.º remete-se para o n.º 3 do art. 282.º. A isto acresce que as regras dos n.ºs 4 a 7 desse mesmo artigo e do art. 286.º não contêm qualquer indicação que permita restringir a sua aplicação a algum ou alguns tipos de recursos.

Assim, são aplicáveis a estes recursos por oposição de acórdãos, depois das regras deste art. 284.º, as regras gerais constam dos arts. 280.º e 282.º do CPPT⁽¹⁾. Subsidiariamente, aplicam-se a estes recursos as regras do agravo em processo civil, como determina o art. 281.º deste Código.

No que não estiver regulado no recurso de agravo, será aplicável subsidiariamente o regime de recursos jurisdicionais do CPTA [art. 2.º, alínea c), do CPPT], com primazia para as regras do recurso para uniformização de jurisprudência.

É o que sucede, designadamente com as regras que estabelecem os requisitos de admissibilidade deste tipo de recursos, matéria em que é necessário fazer apelo às regras do art. 152.º do CPTA.

O regime que resulta, para o recurso por oposição de acórdãos, da aplicação destas normas é consideravelmente distinto do regime dos recursos para uniformização de jurisprudência, previsto no art. 152.º do CPTA.

Há, desde logo, uma diferença fundamental, quanto ao início do prazo de interposição de recurso, pois os recursos por oposição de acórdãos regulados pelo CPPT são interpostos antes do trânsito em

julgado, no prazo referido no n.º 1 do art. 280.º do deste Código, enquanto que, no que concerne aos recursos que são regulados pelo CPTA, o prazo de interposição apenas se inicia com o trânsito em julgado da decisão de que se recorre.

Uma outra diferença é a de que nos recursos jurisdicionais regulados por este art. 284.º, há duas fases de alegações, uma sobre a questão preliminar da existência de oposição entre o acórdão de que se recorre e o acórdão ou acórdãos invocados com fundamento do recurso (n.º 3 deste art. 284.º) e outra sobre a questão do mérito do recurso (nos termos do n.º 3 do art. 283.º, para que remete o n.º 5 deste art. 284.º), enquanto no recurso previsto no art. 152.º do CPTA há uma única alegação do recorrente (n.º 2 deste artigo).

No caso em apreço, o recurso foi tempestivamente interposto, antes do trânsito em julgado do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, não é questionada a legitimidade do Recorrente e foi seguida a tramitação adequada prevista no referido art. 284.º, pelo que se passará a apreciar se se verificam os requisitos de admissibilidade do recurso, à face do regime que se infere do art. 152.º do CPTA.

3 – A admissibilidade dos recursos de acórdãos dos Tribunais Centrais Administrativos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

- 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 ⁽²⁾, 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 ⁽³⁾

4 – No caso em apreço, foram apreciadas no acórdão recorrido e no acórdão fundamento questões relativas à audição prévia do contribuinte, à face do art. 60.º da LGT.

No acórdão fundamento estava-se perante uma situação em que

- no mês de Novembro do ano 2000,
- foi assegurada a possibilidade de exercício de direito audição do contribuinte em relação a um acto de correcção da matéria tributável, com comunicação do projecto de decisão;
- este direito não foi exercido;
- foi praticado o acto de correcção;
- este acto não foi notificado ao contribuinte;
- foi praticado um acto de liquidação, com base na correcção efectuada, sem o contribuinte ter sido novamente notificado para se pronunciar;

Perante esta situação, o Tribunal Central Administrativo entendeu que a liquidação devia ser anulada, por não ter sido notificada ao contribuinte a decisão de alteração da matéria colectável.

A situação subjacente ao acórdão recorrido, no que releva para a apreciação do presente recurso jurisdicional era a seguinte:

- foi efectuada uma inspecção aos contribuintes, em Novembro de 2002;
- os contribuintes foram notificados para exercerem o direito de audição sobre o projecto de relatório da inspecção;
- os contribuintes exerceram esse direito, colocando questões;
- foi alterada a matéria tributável em sintonia com o relatório, sendo os contribuintes notificados da decisão;
- os contribuintes apresentaram reclamação, nos termos dos arts. 91.º e seguintes da LGT, reclamação essa de que resultou a alteração de alguns dos valores fixados para a matéria tributável;
- com bases nos valores resultantes desta reclamação foi efectuada a liquidação, sem nova audição dos contribuintes.

Constata-se pela descrição dos factos, que as situações sobre que recaíram os acórdãos referidos e os regimes legais à face dos quais as questões foram decididas são diferentes.

Na situação que foi apreciada no acórdão recorrido os contribuintes foram notificados do relatório de inspecção, pronunciaram-se sobre ele e, depois da decisão de fixação da matéria colectável, apresentaram uma reclamação da decisão de alteração da matéria colectável, que contém uma tomada de posição do contribuinte posterior a essa decisão de alteração.

Isto é, no caso apreciado no acórdão recorrido os contribuintes pronunciaram-se efectivamente duas vezes, antes da liquidação, sobre as questões atinentes a fixação da matéria colectável, para além de terem participado através de representante no procedimento de revisão, que também antecedeu a liquidação.

Foi perante este contexto fáctico que se entendeu que, na sequência da fixação da matéria colectável no âmbito do procedimento de revisão não havia que assegurar novamente o direito de audição antes da liquidação, à luz do n.º 3 do art. 60.º da LGT, introduzido pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, e da nova redacção da alínea d) do art. 60.º da LGT pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, a que o art. 40.º da mesma Lei atribuiu natureza interpretativa.

No acórdão fundamento está-se perante uma situação manifestamente diferente, pois apenas houve, antes da liquidação, uma notificação ao contribuinte comunicando-lhe um projecto de decisão de alteração da matéria colectável, notificação essa que o Tribunal considerou nula, na sequência da qual o contribuinte não se pronunciou nem requereu a revisão da matéria colectável, nem teve, por isso, oportunidade de participar, por si ou através de representante, no acto que, por fim, fixou a matéria colectável, em que se baseou a liquidação.

Conclui-se assim, que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento apreciaram a questão do direito de audição no procedimento tributário perante situações fácticas substancialmente diferentes, a nível da participação do contribuinte nos actos procedimentais que antecederam a liquidação.

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

Nestes termos, acordam neste Pleno da Secção do Contencioso Tributário em julgar findo o presente recurso por oposição de acórdãos.

Custas pelos Recorrentes, com procuradoria de 25% (vinte cinco por cento).

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

⁽¹⁾ Este último inclui mesmo na sua epígrafe a expressão «Regras gerais».

⁽²⁾ Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05.

⁽³⁾ 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, 2.ª edição, páginas 765-766.

Acórdão de 26 de Setembro de 2007.

Assunto:

Reforma de Acórdão. artigo 669.º, n.º 2 e 716.º do Código de Processo Civil. Erro ou lapso manifesto. Litigância de má fé.

Sumário:

- I — Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, alínea a), e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito às partes requerer reforma do acórdão, quando “tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos”, tendo então assim “a decisão sido proferida com violação de lei expressa” – cfr. o relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro.*
- II — Só há lugar à reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que tem que ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.*
- III — Para que haja condenação da parte por litigância de má fé, é necessário que esta actue com dolo ou negligência grave.*

Processo n.º 828/06-50.
 Recorrente: Petrogal – Petróleos de Portugal, SA.
 Recorrido: Câmara Municipal de Matosinhos.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Petróleos de Portugal - Petrogal, S.A., vem requerer a reforma do acórdão de fls, alegando, em síntese, a existência de “um lapso manifesto na qualificação jurídica dos factos” (sic), uma vez que o tribunal cingiu “a sua decisão à simples nomenclatura das taxas em questão”, sendo que “o que releva é a realidade tributada e não o nome do tributo” e aquela é idêntica - sempre instalações subterrâneas e à superfície -, sendo que “ambas as taxas pretendem onerar a ocupação do domínio público (solo e subsolo)”.

Sendo, assim, idêntica “a realidade taxada em ambos os casos”: “depósitos, tubos, passagens, condutas onde se transportam ou armazenam produtos petrolíferos, sendo certo que os tributos oneram a ocupação de domínio público (solo ou subsolo), nenhuma diferença existindo”.

Pelo que “enferma o acórdão em causa de vício de manifesto lapso na qualificação jurídica dos factos, pelo que, nos termos do artigo 669.º, n.º 2, do CPC, deve o mesmo ser reformado em conformidade”.

E respondeu a Câmara Municipal de Matosinhos sustentando a inexistência de oposição e requerendo a condenação da Petrogal em multa, por litigância de má fé, nos termos do artigo 456.º do Código de Processo Civil, pois que “a única justificação que a recorrida vê nesta manobra nitidamente dilatória, é a tentativa por parte da recorrente – sem qualquer fundamento sério – de protelar o trânsito em julgado da decisão em questão”.

Ao que respondeu a Petrogal, sustentando o pedido de reforma, já que, como pretende demonstrar, “o caso é tudo menos pacífico”, inexistindo qualquer má fé processual no caso.

No que foi acompanhada pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público que ali não vê dolo ou negligência grave nem “uso dos meios processuais com o objectivo de conseguir entorpecer a acção da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão”, pois que “a recorrente se limita a manifestar discordância na aplicação da lei e na sua interpretação”.

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

Vejamos, pois:

Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito às partes o pedido de reforma do acórdão quando “tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos” – alínea a) – ou, bem assim, “constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração” – alínea b).

A inovação é justificada no relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, nos termos seguintes:

“Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto”.

E, como tem entendido tanto este Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Cfr. respectivamente, os acórdãos de 16 de Novembro de 2000 – recurso n.º 46.455, de 17 de Março de 1999 – recurso n.º 44.495, e de 11 de Julho de 2001 – recurso n.º 46.909.

E LOPES DO REGO, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, p. 444.

Ora, nos autos não existe qualquer lapso e, muito menos, manifesto, como é mister nos aludidos termos.

Pelo contrário, em tal erro parece laborar, no mínimo, a ora requerente.

Desde logo, não será fácil lobrigar tal vício num aresto tirado por unanimidade dos seis juízes que compõem esta formação.

Depois, ao contrário do que parece pressupor-se na alegação do requerente, não foi só a “falta de identidade fáctica” que determinou a inexistência de oposição.

Foi, ainda, como resulta expressamente da parte final do aresto de fls., o entendimento “semelhante” dos acórdãos em causa quanto ao princípio da proporcionalidade.

Aliás, não se vê como possa verificar-se oposição quanto a tal princípio, modelado que é sempre pela situação concreta que, para o efeito, não basta que seja semelhante, tendo necessariamente que ser igual, o que, será praticamente impossível de acontecer.

Ora, logo e só por aí, sossobriria a presente pretensão da requerente.

Todavia, ainda naquele primeiro aspecto, algo há a acrescentar.

É que, ao contrário do que pretende, o tribunal, ao definir a predita situação fáctica, não se serviu de qualquer “nomenclatura”.

Antes se socorreu da situação factual definitivamente fixada nos arestos em causa, com referência expressa, e concretização, aos respectivos probatórios.

Coisa diferente é sustentar-se que tal diferenciação não é relevante.

Mas daí até ver concretizada a existência, no ponto, de um erro crasso e manifesto, vai um caminho seguramente insuperável por tão longa e ínvia a respectiva rota.

O Pleno limitou-se a comparar, como é mister, a situação fáctica resultante dos arestos em confronto, a qual não syndica, antes tem que dar por assente.

Improcede, pois, manifestamente a pretensão da recorrente.

QUANTO À LITIGÂNCIA DE MÁ FÉ:

O artigo 456.º do Código de Processo Civil prevê a condenação da parte por litigância de má fé, nas várias hipóteses aí elencadas, tratando-se, nos autos, da alínea *d*) do seu n.º 2: o requerente pretendia, tão só, “protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão”.

E a própria lei dá, pois, aí, a noção de má fé, exigindo dolo ou negligência grave.

Cfr. os acórdãos do STA de 16/06/2004 rec. 1492/03, 27/11/2002 (Plenário) *in Acórdãos Doutrinários* 494-297 e do STJ de 09/10/2002 *in cit.* 498-972, 02/10/2002 *in cit.* 496-662 e de 08/05/2002 *in cit.* 493-137 e 08/05/2002 *in cit.* 492-1747 e do TC de 19/05/2004 e 30/10/2002 *in DR*, respectivamente, de 29/06/2004 e 02/01/2003.

Como incisivamente escreveu ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, Vol. II, p. 263: “não basta, pois, o erro grosseiro ou culpa grave; é necessário que as circunstâncias induzam o tribunal a concluir que o litigante deduziu pretensão ou oposição conscientemente infundada”, sendo que “a simples proposição da acção ou contestação, embora sem fundamento, não constitui dolo porque a iniciativa da lei, a dificuldade de apurar os factos e de os interpretar, podem levar as consciências mais honestas a afirmarem um direito que não possuem ou a impugnar uma obrigação que deversem cumprir; é preciso que o autor faça um pedido a que conscientemente sabe não ter direito; e que o réu contradiga uma obrigação que conscientemente sabe que deve cumprir”.

É necessário, pois, que a parte actue com dolo ou negligência grave, que, todavia, parecem de afastar, no caso concreto.

Certo que a requerente afirma, nos termos expostos, que o tribunal “não fundamenta a inexistência de identidade fáctica, assentando essa decisão puramente na nomenclatura das taxas em causa”, o que é de todo incorrecto pois que se fez expressa referência ao probatório, do que resulta obviamente a “qualificação dos factos” que o STA não syndica.

Além de que há, ainda nos termos referidos, um segundo fundamento da inexistência de oposição: o entendimento semelhante dados pelos dois arestos ao princípio da proporcionalidade – e que a requerente omite.

Mas não vemos nisso qualquer propósito doloso de protelamento do trânsito em julgado. Nem sequer negligência grave.

Mas antes o natural sentimento de incomodidade, face a uma decisão desfavorável, com um retornar do processo a uma fase prévia com que a requerente já não estaria a contar e que a obrigou a alegar – e profusamente – quanto ao mérito da causa – artigo 284.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Isto mau grado o carácter lacónico do despacho, a fls. 761, da instância, sobre a oposição de julgados, a não agourar nada de certo ou definido quanto ao ponto, pois apenas se admitiu o recurso, meramente, “por se [nos] afigurar que pode ocorrer contradição de acórdãos”, nem sequer, pois, se afirmando existir contradição mas apenas se admitir a possibilidade da sua existência, como que remetendo para o tribunal *ad quem* a pronúncia definitiva sobre o ponto.

Não se vê, pois, razão, para condenação da requerente, em multa, a que se refere o artigo 456.º do CPC.

Termos em que se acorda indeferir a reclamação, não se condenando a requerente em multa.

Custas pela Petrogal, fixando-se a taxa de justiça em € 99, digo 74.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* — *António Calhau*.

Acórdão de 26 de Setembro de 2007.**Assunto:***Audiência prévia.***Sumário:**

- I — O contribuinte que foi ouvido em fase anterior do procedimento de liquidação não tem, em regra, de voltar a sê-lo antes do acto de liquidação.*
- II — Esta a interpretação a dar ao artigo 60º da Lei Geral Tributária, mesmo antes de o n.º 2 do artigo 3º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, ter dado nova redacção ao seu n.º 3, com carácter interpretativo.*

Processo n.º 903/06-50.

Recorrente: C.S.C Têxtil, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **C.S.C. TÊXTIL, LDA.**, com sede em Esmoriz, Ovar, recorre para a Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, funcionando em Pleno, do acórdão de 30 de Março de 2006 do Tribunal Central Administrativo Norte que, confirmando sentença da 1ª instância, manteve a decisão de improcedência da impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRC) do exercício de 1999.

Fá-lo com fundamento em oposição com o aresto de 3 de Junho de 2003 do Tribunal Central Administrativo, proferido no processo n.º 330/03.

Formula as seguintes conclusões:

«a)

O Douto Acórdão recorrido encontra-se, tal como foi confirmado por duto despacho de folhas 136, de 29-06-2006, em patente oposição com o Douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido pela Secção de Contencioso Tributário, no recurso n.º 330/03, de 3 de Junho de 2003, publicado em *Antologia de Acórdãos do S.T.A. e T.C.A.*, ano VI, n.º 3, páginas 306 a 310, Edição Almedina, Coimbra.

b)

O Acórdão recorrido assenta numa interpretação errónea e indevida do disposto no artigo 60º da L.G.T. e artigo 100º e seguintes do C.P.A., em que a recorrente tendo sido notificada para exercer o direito de audição sobre o Projecto de Conclusões do Relatório da Inspeção, não tinha que ser ouvida nas demais fases tomadas ao longo do procedimento tributário até ao acto da liquidação.

c)

Mas não tem razão o Acórdão recorrido, pois, como entendeu e bem o Acórdão fundamento, o artigo 60º, n.º 1, alínea a) da L.G.T., quando fala em “liquidação” tem um sentido amplo que abrange todas as fases do acto tributário.

d)

Assim sendo, como resulta claro da Lei e do Acórdão fundamento, quanto à formalidade de audiência prévia prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 60º da L.G.T. e artigo 100º do C.P.A., ainda que o contribuinte tenha sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspeção, em caso algum pode ser dispensada nova audiência antes da decisão final, a liquidação, bem como nas demais fases do procedimento tributário previstas nas alíneas d) e b) do n.º 1 do artigo 60º da L.G.T.

e)

No Douto Acórdão recorrido, ao dar-se por provado que a impugnante, ora recorrente, foi notificada da decisão da Administração Tributária de lhe alterar os rendimentos, considerando-se o ofício n.º 8405534, de 10-05-2001, da Direcção de Finanças de Aveiro, como meio idóneo formal e substancialmente para o efeito, interpretou-se e decidiu-se mal, em clara violação dos normativos legais insertos nas disposições conjugadas dos artigos 36º, n.ºs 1 e 2, do C.P.P.T., artigo 60º, n.º 1, alíneas a), b) e d), n.º 5 (ex n.º 4), 77º n.ºs 1 e 6 e 80º da L.G.T.

f)

Pelos motivos supra alegados, e por existir a clara oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, deverá tal contradição ser resolvida pelo Pleno, com a revogação do Acórdão recorrido por outro que siga a interpretação correcta do Acórdão fundamento com as legais consequências»

1.2. Contra-alega a Fazenda Pública concluindo nestes termos:

«A)

A Recorrente foi notificada da decisão de fixação do lucro tributável por métodos indirectos, sendo que essa notificação não se confunde com a que lhe foi feita para efeito de audição sobre o projecto de relatório de inspecção;

B)

Por força das alterações introduzidas ao art. 60.º da LGT pelas Leis 16-A/02, de 31 de Maio e 55-B/04, de 30.12., o contribuinte, notificado para efeito de exercício do direito de audição sobre projecto de relatório de inspecção, não tem que ser notificado antes da decisão de fixação, nem antes da liquidação, salvo se ocorrerem factos novos sobre os quais eles não se tenha pronunciado.

C)

As alterações introduzidas têm carácter interpretativo porque os seus efeitos retroagem à data da entrada em vigor do art. 60º da LGT, na sua primitiva redacção.

D)

A actual solução legislativa é a que melhor compatibiliza o direito do contribuinte de participar na formação das decisões que lhes digam respeito com o objectivo de eficácia e rapidez que deve presidir às decisões administrativas.

Termos em que deve ser recusado provimento ao presente recurso com as legais consequências».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que deve julgar-se findo o recurso, por falta de oposição, «porque, desde logo, não existe identidade factual mínima nos dois arestos». «No acórdão fundamento está em causa alteração da matéria tributável feita (...) por métodos indirectos e, no acórdão recorrido (...), por correcção dos valores declarados pelo contribuinte».

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

2.1. Esta a matéria de facto estabelecida pelo acórdão recorrido:

«A)

A impugnante dedica-se ao comércio por grosso de têxteis, vestuário, calçado, malhas, artigos de viagem e outras obras de couro e representações, a que corresponde o CAE 51160;

B)

Entre 2001.04.22 e 2001.05.07, a escrita dos anos de 1997, 1998 e 1999, foi inspecionada;

C)

Do relatório elaborado extracta-se (a fls. 1 a 118 do processo administrativo apenso aos autos por linha):

i. **II.3.2 Enquadramento Fiscal e Organização Contabilística:**...em 2001.01.24 o sujeito passivo foi notificado... para no prazo de 15 dias proceder à regularização da contabilidade e livros de escrituração que se encontravam em atraso; durante o período concedido o contribuinte procedeu à regularização da sua contabilidade e à entrega de todo o IRS retido que se encontrava em falta; no entanto, verifica-se que não possui os livros obrigatórios definidos no artigo 98.º do CIRC e no artigo 31.º do Cód. Comercial, nem os registos dos bens de investimento a que se encontrava obrigado pelo artigo 51/1 do CIVA (fichas imobilizado)...;

ii. **II.3.3 Comportamento Declarativo:** encontram-se em falta os anexos J e L da declaração anual de informação contabilística e Fiscal do exercício de 1999 (...);

iii. **II.3.5 Análise de Balanços e Demonstrações de Resultados:**...importa realçar desde logo a principal incoerência que detectámos: apesar da empresa se dedicar efectivamente à actividade produtiva, verifica-se que no exercício de 1997 declarou unicamente vendas de mercadorias, enquanto que nos exercícios de 1998 e 1999 declarou unicamente vendas de produtos acabados. O facto mais grave surge no exercício de 1998, no qual foi contabilizada uma existência inicial de mercadorias no

valor de PTE 55.200.000\$00 (correspondente à existência no final de 1997), e, não obstante não estar registada nenhuma venda de mercadorias durante este exercício, a existência final de mercadorias em 1998 é nula (...) os resultados declarados apresentam um comportamento irregular ao destes exercícios, pois, ao mesmo tempo que o volume de negócios aumentou o resultado líquido diminuiu: (valores em contos)

	1997	1998	1999
Volume de Negócios	169.084	195.282	216.073
Resultado líquido Do Exercício	595	356	6
Lucro Tributável	953	1.439	1.605

iv. III. Descrição dos Factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas à Matéria Tributável:

III. 1. Em sede de IRC: III.1. Em sede de IRC: 3 Exercício de 1999: A) Mais-Valia Não Tributada: ... consta deste exercício, a viatura ligeira de passageiros de marca Rover 414 SI com a matrícula 64-84-GB; verifica-se, no entanto que esta viatura, que era utilizada pelo sócio-gerente José Pedro Alves de Sá, já não se encontra actualmente na empresa, motivo pelo qual não nos foi exibido o respectivo título de registo de propriedade; solicitados esclarecimentos aos responsáveis da empresa, apurou-se que a viatura foi adquirida em 1995, em regime de leasing, tendo sido exercida a respectiva opção de compra no final do contrato - em 1998.12.25 -...; em 1999.01.28 foi vendida à Auto-Barcelona - Comércio de Automóveis, Lda., pela quantia de PTE 2.500.000\$00; o documento comprovativo de tal transacção é um recibo emitido a favor do Sr. José Pedro Alves de Sá, no qual este declara ter recebido o respectivo preço (...); esta importância não entrou nos cofres da empresa, nem tão pouco a sua transmissão onerosa foi registada na contabilidade; uma vez que à data da respectiva alienação a viatura já se encontrava totalmente amortizada, a empresa obteve nesta operação uma mais-valia igual ao respectivo valor de realização, ou seja, de PTE 2.500.000\$00; (...);

v. B) Custos não aceites Fiscalmente: foram contabilizados neste exercício custos relativos ao prémio de seguro do veículo de marca Toyota e matrícula MP-91-55 que pertence ao Sr. Paulo Manuel Alves Dias, neto do sócio-gerente (...) nos termos do artigo 23.º do CIRC, estes custos não são aceites para efeitos fiscais, por se considerarem dispensáveis à realização dos proveitos sujeitos a imposto;

vi. IV) MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS: ...resulta da impossibilidade de comprovação e quantificação directa dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, em resultado da inexistência e insuficiência de elementos de contabilidade, falta de escrituração dos livros e registos, e irregularidades na sua organização execução, de acordo com o disposto na alínea a) do artigo 87.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 88.º ambos da LGT. São os seguintes os motivos que implicam esta avaliação indirecta: (1) não nos foram exibidos os seguintes elementos contabilísticos...: (a) registos, extractos de contas, balancetes relativos ao exercício de 1997; (b) inventários de existências reportados a 1996.12.31 e 1997.12.31; (c) fichas de imobilizado; (d) livros selados; (2) existem diversos lançamentos contabilísticos, alguns designados mesmo por marteladas, que constituem acertos contabilísticos das contas de disponibilidades e de terceiros, e são efectuados normalmente no final do exercício, como passamos a explicar: (i) encontram-se contabilizados em 1998.12.31 várias notas internas de lançamento relativas a regularizações de saldos de contas de terceiros sem qualquer comprovativo dos respectivos meios de pagamento, e sem os correspondentes documentos de quitação emitidos pelos respectivos credores... (ii) encontram-se contabilizados em 1999.12.31 documentos que são meras cópias de balancetes e extractos de conta desse exercício que precisavam de ser acertados para encerrar a contabilidade, que foram lançados com a descrição marteladas, porque, afinal, é mesmo disso que se trata! Como é evidente, nestes casos não existe qualquer comprovativo dos respectivos meios de pagamento, nem os correspondentes documentos de quitação emitidos pelos respectivos credores:

Doc. Int. N°	Descrição	Contas debitadas	Contas	Montante
417	Martelada	122-D.O. BES	111 - CXA	900.000\$00

Doc. Int. N°	Descrição	Contas debitadas	Contas	Montante
418	Martelada	2211301 - Mário Domingues da Cruz 211341 - Beltrónica Lda ^a Representações 2311 - Emp. Banc. CGD 2391 - Jocartextil, Lda. 2393 - Paulo M. a Dias	25511 111 - CXA 111- CXA 25511 25511 - Aramando	17.525.000\$00 1.186.800\$00 2.774.987\$00 6.051.000\$00 1.000.000\$00
		Total regularizado em 1999		29.437.787\$00

(3) encontram-se contabilizados nos exercícios de 1998 e 1999, documentos bancários relativos a operações de descontos de letras sacadas pela Jocartextil, Lda., todas no valor de PTE 3.000.000\$00, que não titulam qualquer transacção comercial, uma vez que, ou se encontram contabilizadas na conta 2391 - Outros Empréstimos Obtidos - Jocartextil, Lda., ou nas contas de disponibilidades, e nem sequer existe nenhuma conta de terceiros relativa à Jocartextil, Lda., nos registos contabilísticos da contribuinte; Exercício de 1999:

577	Desconto letras no BES	122 - D.O. BES	111 - CXA	3.000.000\$00
830	Desconto de Letras no BNC	126 - D. O. BNC	111 - CXA	3.000.000\$00

Pode portanto concluir-se que estas contas funcionam assim como contas residuais, utilizadas para efectuar todos os lançamentos que, ou não estão correctamente documentados e explicados, ou são alheios à actividade da empresa;

viii. **IV) Não existe controlo dos movimentos de armazéns, nem dos stocks de existências:** verificou-se existirem situações em que uma determinada encomenda passa por vários subcontratados até estar pronta a entregar ao cliente: a empresa adquire o fio, envia a uma tecelagem para o transformar em tecido, o tecido volta a entrar no armazém da empresa, e sai posteriormente para a estampanaria, para estampar, volta à empresa já estampado, sai de novo para ser tingido fora, retorna à empresa, e é remetido ao prestador de serviços de termocolagem, que, findo o seu trabalho, entrega o produto na empresa, podendo ainda eventualmente sofrer alguma transformação nas instalações da empresa antes de ser entregue ao destinatário; acontece que estes serviços são facturados normalmente em metros ou quilogramas de tecido, normalmente sem qualquer menção de que se trata apenas de prestação de serviço de mão-de-obra; de facto, analisando algumas das facturas deste tipo que a empresa possui na sua contabilidade, julgar-se-ia que titulam aquisições de bens; por outro lado, são comuns os casos em que as matérias-primas que a empresa adquire são entregues pelos fornecedores directamente nos prestadores de serviços que sobre elas vão operar, o mesmo ocorrendo relativamente aos produtos intermédios que passam por vários subcontratados até estarem prontos a vender (...) em teste efectuado ao movimento de bens evidenciado nas guias de mercadorias em trânsito (...) verificou-se que nenhuma das guias que nos foi exibida possuía a matrícula da viatura na qual foi realizado o transporte, o que, desde logo, nos leva a concluir de que não estamos perante os documentos efectivamente utilizados para transporte, mas sim de documentos emitidos a posteriori para servirem de suporte à emissão das guias de remessa e facturas informatizadas e registadas na contabilidade; além disso detectaram-se outras situações, relativamente às quais o contribuinte nos prestou os seguintes esclarecimentos: (i) guias n.º 2853, de 1999.02.19, 2854, de 1999.02.22 e 2880 de 1999.03.23: tratam-se de entregas de matéria-prima a subcontratados, embora tal não seja indicado; (ii) guias n.ºs 2860, de 1999.03.02, 2869, de 1999.03.10 e 2873, de 1999.03.12: nos casos das guias 2860 e 2869, o contribuinte tem na sua posse tanto o original como o duplicado que deveria ter sido entregue ao destinatário, e no caso da guia 2873, apenas possui uma fotocópia da mesma; (iii) guia 2861, de 1999.03.02: a origem e o destino dos bens é o mesmo; foi-nos dito que se trata, provavelmente, do transporte de bens entre o armazém de Esmoriz e o armazém de Felgueiras, mas, neste momento, não conseguem saber de onde para onde; (iv) guia 2855, de 1999.02.25: trata-se de mercadoria enviada à consignação, apesar de tal não ser mencionado; (v) guia 2852, de 1999.02.18: trata-se de devolução de mercadoria que pertence ao destinatário, embora não seja feita qualquer referência a esse facto (...);

ix. Fomos informados que o sistema informático de facturação está programado de forma que as guias de remessa e as respectivas facturas por ele emitidas tenham o mesmo n.º de série, para facilidade de controlo interno. Para confirmar esse dado, efectuámos um teste onde verificámos existirem falhas neste método (i) a guia de remessa n.º 5199, de 1999.01.20, destinada ao cliente M. Almeida e Silva, Lda., refere-se ao produto espuma látex 5 mm (...) e corresponde à factura n.º 5229, de 1999.01.21; (ii) existem duas facturas com o mesmo n.º 5199, ambas com data de 1999.01.19, e ambas referentes ao

produto cebelle preto singelo c/1,5 largura, uma destinada ao cliente António Gomes da Silva e outra ao cliente José Carlos Correia da Silva (...); consultados os respectivos extractos de conta, verificou-se que a factura n.º 5199 só foi contabilizada para o cliente José Carlos Gomes da Silva; foi-nos explicado que o cliente António Gomes da Silva, NIF 815703805 passou a ser o cliente José Carlos Correia da Silva, NIF 818961740, e daí a emissão das duas facturas; ora, tratando-se de contribuintes com NIF's distintos, esta justificação não nos parece credível;

x. **Teste de coerência aos Inventários de Existências:**... metodologia utilizada: a partir das quantidades inscritas no Inventário reportado a 1998.12.31 registado na contabilidade, e das quantidades compradas contabilizadas até 19 de Janeiro de 1999, confirmar as quantidades constantes das facturas emitidas até à mesma data; (...) pudemos apurar, por exemplo, relativamente ao produto entretela autocolante MLP/160 c/ 1,60 largura o seguinte:

	Quantidades
Existência inicial em 01.01.1999	350
Compras até 19.01.1999	0
Vendas até 19.01.1999	1787
Diferença	-1437

Resultados obtidos: as quantidades vendidas até 1999.01.19 são, neste caso, superiores às quantidades disponíveis para venda.

xi. **Em Resumo:** no registo das operações não foi cumprido o estabelecido nos seguintes dispositivos legais do CIRC: artigo 17/3.b): não reflecte todas as operações realizadas pelo sujeito passivo, dado que nem todas as vendas estão registadas na contabilidade da empresa; artigo 98/3. a): nem todos os lançamentos estão apoiados em documentos justificativos...

xii....pelo exposto, a contabilidade não nos merece qualquer credibilidade, levando-nos a concluir que o volume de negócios evidenciado pela contabilidade para os exercícios de 1997, 1998 e 1999, não reflecte de forma credível o movimento efectivamente realizado nem a verdadeira situação patrimonial; dada a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável, por força do artigo 87/a) e artigo 88/1. B), ambos da LGT, propõe-se que o resultado tributável para os exercícios de 1997, 1998 e 1999 seja determinado por métodos indirectos, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 51º e no artigo 52º do CIRC;

xiii. **V. Critérios de Cálculo dos Valores Corrigidos com Recurso a Métodos Indirectos:** com o objectivo de determinar a matéria tributável por métodos indirectos através da aplicação de um rácio....:

1. Margem Bruta sobre o Custo (MBs/C) (Vol. Neg. - CEVMQ/CEVMC 2. Rentabilidade Fiscal das Vendas (RFV) = Lucro Fiscal/Volume de Negócios evidenciados na contabilidade do sujeito passivo e constantes dos rácios nacionais de IRC para o CAE 51160 disponíveis no sistema informático..., (ainda não estão disponíveis no sistema rácio para 1999, pelo que utilizamos os rácios de 1998)

Rácio	1999	1998
MBs/C%	Declarado 32,21%	Média Nacional 53%
RFV%	0,74%	2,16%

Concluiu-se que os rácios declarados pelo sujeito passivo se situam muito abaixo da média dos rácios nacionais do respectivo sector de actividade; uma vez que se trata de uma avaliação indirecta, na qual se pretende sempre apurar uma matéria tributável tão aproximada quanto possível da efectivamente obtida, decidimos utilizar os seguintes rácios de Margem Bruta sobre o Custo:... Exercício de 1999: 40% (...)

Determinação do Volume de Negócios corrigido:	
Rubricas	1999
Custo das existências Vendidas e Matérias Consumidas	163.367.761\$
Margem Bruta s/Custo	40%
Volume de Negócios Corrigido	228.363.761\$

Determinação das Vendas Omitidas	
Rubricas	1999
Volume de Negócios Declarado	216.073.140\$
Volume de Negócios Corrigido	288.709.265\$
Vendas Omitidas	12.636.125\$

D)

Em 2001.05.17, o Projecto de Conclusões do Relatório de Inspeção foi notificado à impugnante (notificação a fls. 116 e nota de registo a fls. 117 do processo administrativo apenso aos autos);

E)

E, 17.07.01 a impugnante solicitou a revisão da matéria tributável (a fls. 126 a 135);

F)

E, em 2001.05.25, a impugnante exerceu o direito de audição por escrito (a fls. 119 dos autos);

G)

Neste requerimento não faz qualquer referência à falta de qualquer anexo ao relatório de inspeção;

H)

O relatório de inspeção foi notificado em 2001.06.01 (a fls. 197 a 200 do processo administrativo apenso aos autos);

I)

Em 2001.08.24 e 2001.08.29 reuniu a Comissão de Revisão da Matéria Tributável (relatórios a fls. 138 e seguintes e fls. 146 seguintes do processo administrativo apenso aos autos);

J)

Em 2001.09.14, o Director de Finanças exarou despacho do qual se extracta: E - Conclusão e Resolução: perante tudo o exposto, resolvo (nos termos do disposto no artigo 92/6, da LGT) manter inalterados os valores constantes do Relatório da DPIT:...em sede de IRC... Ano de 1999... 16.800.265\$; aplicar (nos termos do artigo 91/10 da LGT), um agravamento à colecta reclamada, a ser exigido adicionalmente ao tributo a título de custas, no valor de 1.130 contos) (a fls. 163 a 174 do processo administrativo apenso aos autos);

K)

Em 2001.01.10, a decisão foi notificada à impugnante (a fls. 180 a 181-v do processo administrativo apenso por linha aos autos);

L)

Em 2001.10.26, foi emitida a liquidação n.º 8310018433, de IRC, relativa aos rendimentos de 1999, no montante de 630.363,37, PTE 6.087.309\$00 (a fls. 13 dos autos);

M)

Em 2001.02.02, a petição de impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Ovar-2».

2.2. Quanto ao acórdão fundamento, estabeleceu a seguinte matéria de facto:

«1

Com relação ao eis de 1995, o Ite apresentou uma declaração mod. 1 de IRS, onde englobou apenas rendimentos do trabalho dependente categoria A, na importância de 840.000\$00, para cada um dos dois sujeitos passivos do casal.

2

A partir da relação de escrituras lavradas no Cartório Notarial de Torres Novas, remetida aos serviços da AF/AT, apuraram estes que, no ano de 1995, o Ite havia auferido rendimentos, enquadráveis na categoria G do IRS, provenientes da alienação das fracções D, E e H do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito em Fátima e inscrito na respectiva matriz predial sob o art. 3.322.

3

Na medida em que estes rendimentos se mostravam omitidos na declaração identificada em 1, foi decidido, por despacho de 14.11.2000, da autoria do Sr. DF, por delegação, proceder à correcção dos valores declarados pelo Ite.

4

Mediante o ofício n.º 7814 de 20.11.2000, o Ite foi notificado da decisão de proceder a tal correcção, na hipótese de no prazo de 10 dias concedidos para exercício do direito de audição prévia, não fossem apresentados novos elementos.

5

Não tendo o Ite exercido o seu direito de audição prévia, os serviços da AF procederam ao englobamento dos rendimentos sujeitos a IRS, resultantes da alienação indicada em 2, concretamente, tomando o valor de realização de 30.000.000\$00, obtido em 23.3.1995 e o de aquisição de 6.018.526\$00 suportado a 28.5.1990.

6

No seguimento e consequência desta correcção, em 15.12.2000, foi efectuada a liquidação adicional de IRS, n.º 5323596265, do ano de 1995, no valor total a pagar de 5.119.890\$00, incluindo juros compensatórios de 1.993.816\$00, tendo como data limite para pagamento o dia 1.2.2001.

7

Em 28.2.2001, a liquidação identificada foi paga, nos termos e com os benefícios decorrentes do regime instituído pelo DL 124/96 de 10.8.».

3.1. De entre as várias questões que foram abordadas e decididas pelo acórdão recorrido, uma só é trazida pela recorrente à consideração deste Tribunal de recurso.

Respeita ela ao exercício do direito de audição prévia, e é a única que foi tratada, também, pelo acórdão fundamento. Daí que só quanto a ela possa ocorrer a alegada oposição de julgados.

Oposição que, todavia, é questionada pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto, para tanto se fundando na dissemelhança entre as situações factícias em que assentaram os arestos em confronto.

Mas, a nosso ver, tal diversidade, conquanto incontestável, não é de molde a que se não verifique a invocada oposição.

Independentemente da divergência entre as circunstâncias de facto, o certo é que o acórdão recorrido decidiu que, tendo ao contribuinte sido dada a possibilidade de se fazer ouvir acerca do projecto de relatório da inspecção a que foi sujeito, do qual resultou a tributação por métodos indirectos, não se impunha ouvi-lo novamente antes do acto de liquidação; e o acórdão fundamento ditou que, apesar do exercício do direito de audiência prévia a propósito das correcções à matéria colectável que a Administração se propunha introduzir, havia que proporcionar-lhe nova oportunidade de pronúncia antes da liquidação.

Ambas as decisões resultaram da aplicação do mesmo quadro normativo.

Assim, não é o facto de, num caso, a fixação da matéria tributável ter sido efectuada por métodos indiciários e, noutro, ter sido apurada segundo a declaração do contribuinte, após correcções resultantes de omissão nessa declaração, que torna diferente a questão substancial de direito divergentemente decidida por cada um dos acórdãos.

Verificando-se, pelo exposto, a alegada oposição, há que desfazê-la.

3.2. Não é difícil a tarefa, face ao que por este Tribunal vem sendo costumeiramente entendido.

É verdade que também o acórdão fundamento segue a doutrina de um outro, deste Supremo Tribunal Administrativo. Mas essa orientação não foi secundada em posteriores arestos do Tribunal.

A razão essencial para esta falta de acompanhamento está na publicação, em 31 de Maio de 2002 – o acórdão referido é de 27 de Fevereiro anterior – da Lei n.º 16-A/2002, que acrescentou ao artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT) um n.º 3, ao qual o seu artigo 13º n.º 2, atribuiu eficácia interpretativa.

3.3. Mas nem por isso se pense que a edição da Lei n.º 16-A/2002 fez com que saísse alterado o quadro normativo em que foi proferido o acórdão recorrido. Se assim fosse, não haveria oposição de acórdãos. Na verdade o quadro normativo é o mesmo, atendendo ao carácter interpretativo do n.º 3 do artigo 60º da LGT, pois disso resulta que tudo se passa como se a lei nunca tivesse tido outra redacção que não a dada pela norma interpretadora, como decorre do disposto no artigo 13º n.º 1 do Código Civil. E a verdade é que já antes da alteração de 2002 a norma vigente comportava a interpretação feita no posterior acórdão fundamento.

3.4. Ora, como já se apontou, a jurisprudência largamente maioritária deste Tribunal é a que foi seguida pelo acórdão recorrido.

Isto à luz do n.º 3 do artigo 60º da LGT, cuja redacção, após a Lei n.º 16-A/2002, não parece permitir outra interpretação, já que ali se afirma claramente que «tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado».

Mas também já face à inicial redacção do preceito, cujo n.º 1, inalterado, dispunha que

«1- 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:

- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos;
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária».

Como assim, quando ao recorrente haja sido notificado o projecto de conclusões do relatório da inspecção, sejam quais forem as propostas nele contidas (de introdução de correcções técnicas ou de recurso a métodos indiciários), para sobre ele se pronunciar, e efectivamente se pronuncie, ou se dispense de o fazer, não há lugar a nova audição antes da liquidação, a não ser que sejam invocados «factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado».

A audiência prévia tem por escopo a participação dos contribuintes nas decisões que lhes dizem respeito, permitindo-lhes que se manifestem, incidindo essa pronúncia sobre todas as matérias de facto e de direito que no procedimento estejam em causa. Por isso, mesmo que o contribuinte tenha já sido ouvido no procedimento, se justifica uma segunda audiência sempre que haja factos novos, sobre os quais ainda não tenha tido oportunidade de se expressar.

Porém, quando a audiência efectuada tenha possibilitado pronúncia sobre todas as matérias do procedimento, por a ele, entretanto, não ter chegado novidade, não se legitima a sua repetição, que redundaria num acto inútil, proibido, aliás, pelo artigo 57º n.º 3 da LGT.

Sempre assim se devia entender, mesmo na vigência da inicial redacção do artigo 60º da LGT, cujo n.º 1 enumera as várias formas alternativas através das quais se pode concretizar a participação dos contribuintes, nada na letra da lei inculcando que essas formas de participação são cumulativas. Ao invés, o que está estabelecido é que a participação dos contribuintes se pode efectuar «por qualquer» uma das formas que se apontam, sendo uma delas a audição antes da liquidação (alínea a)) e outra, distinta, utilizável quando for caso disso, em alternativa, a audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

Nem outra interpretação é imposta ou, sequer, aconselhada pela norma constitucional do artigo 267º n.º 5, nem pelas dos artigos 8º e 100º a 103º do Código de Procedimento Administrativo.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o aresto recorrido.

Custas a cargo da recorrente, com € 400 (quatrocentos EUR) de taxa de justiça e 50% (cinquenta por cento) de procuradoria.

Lisboa, 26 de Setembro de 2007. — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* (relator) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.



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.
