



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

17 de Abril de 2008

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno  
durante o 4.<sup>o</sup> trimestre de 2007

**Acórdão de 24 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Direito de audição. Artigo 60.º da LGT. Artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31/Maio.*

**Sumário:**

- I — O n.º 1 do artigo 60.º da LGT assegura a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito.*
- II — Tendo o contribuinte, no decurso de uma acção de fiscalização, sido notificado, ainda no âmbito do procedimento inspectivo, do projecto das correcções, nos termos do citado artigo 60.º da LGT, sendo assim ouvido numa das fases do procedimento inspectivo, não tem que ser de novo ouvido antes da liquidação.*
- III — É o que resulta do disposto no n.º 3 do citado artigo 60.º da LGT, na redacção do n.º 1 do artigo 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31/5.*
- IV — Nos termos do n.º 2 do artigo 13.º desta lei, aquele n.º 1 tem natureza interpretativa.*

Processo n.º 131/07-50.

Recorrente: C.S.C. Têxtil, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **C. S. TÊXTIL**, com sede na Rua do Campo Alegre, 15, Zona Industrial de Esmoriz – Sector C, Esmoriz, Ovar, interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido pelo TCA – Norte, que, negando provimento a um recurso por si interposto para aquele Tribunal, confirmou a sentença proferida em 1ª instância, no TAF de Viseu, que julgara improcedente a liquidação adicional de IVA do ano de 1997, e juros compensatórios.

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, apresentando alegações, que finalizaram no seguinte quadro conclusivo:

a) O duto Acórdão recorrido encontra-se tal como foi confirmado por duto despacho de fls. 104, de 04-01-2007, em patente oposição com o duto Acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido pela Secção de Contencioso Tributário, no recurso n. 330/03, de 3 de Junho de 2003, publicado em Antologia de Acórdãos do STA e TCA, ano VI, n. 3, páginas 306 a 310, Edição Almedina, Coimbra.

b) O Acórdão recorrido assenta numa interpretação errónea e indevida do disposto no artigo 60º da LGT e artigo 100º e seguintes do CPA, 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. 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 da Lei e do Acórdão fundamento, quer na vigência do Código de Processo Tributário, quer na actual Lei Geral Tributária, ainda que o contribuinte tenha sido ouvido sobre o Projecto de Conclusões, nos termos do n. 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. 1 do artigo 60º da L.G.T.

e) O que resulta do artigo 60º, n. 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 Duto 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 officio n. 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, nºs 1 e 2, do CPPT, artigo 60º, n. 1, alíneas a), b) e d), n. 5 (ex n. 4), 77º nºs 1 e 6 e 80º da L.G.T. e ainda os artigos 19º, alínea c) do CPT e artigo 100º, n. 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.

Contra-alegou a Fazenda Pública que apresentou contra-alegações com o seguinte quadro conclusivo:

A. A Recorrente apenas foi notificada para efeito de audição sobre o projecto de relatório de inspecção;

B. Por força das alterações introduzidas ao art. 60º 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 o 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 ele 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.

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 Exmº 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:

“A meu ver, não ocorre a alegada oposição de julgados porque, e desde logo, não existe identidade factual mínima comum aos dois arestos. Vejamos.

“No acórdão fundamento está em causa alteração da matéria tributável feita pela Administração Tributária por métodos indirectos e, no acórdão recorrido, o que está em causa é alteração da matéria tributável feita por correcção dos valores declarados pelo contribuinte: a Administração acrescentou aos valores declarados pelos contribuintes, enquadráveis na categoria A do IRS, rendimentos enquadráveis na categoria G daquele imposto”.

Que dizer?

Pois bem.

A questão colocada à consideração deste Supremo Tribunal tem a ver com a interpretação do art. 60º da LGT.

Concretamente, e no acórdão recorrido, decidiu-se que, tendo havido inspecção tributária, o contribuinte apenas tinha de ser ouvido – como foi – antes da conclusão do relatório da mesma inspecção.

E, não existindo elementos novos sobre os quais a impugnante se não tenha já pronunciado, não tem ele de ser ouvido antes da liquidação.

Por sua vez, o acórdão fundamento, perante uma hipótese de correcção oficiosa dos valores declarados pelo contribuinte, concluiu que se impunha uma outra audição do contribuinte antes da liquidação.

E nesse sentido escreveu-se o seguinte:

“Deste modo, ainda que o contribuinte tenha sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, em caso algum pode ser dispensada nova audiência antes da liquidação”.

Podemos ver aqui, desde logo, uma antítese discursiva, com reflexos óbvios na solução jurídica.

Aquele, o acórdão recorrido, sustentando que tendo havido inspecção tributária, o contribuinte apenas tinha de ser ouvido – como foi – antes da conclusão do relatório da mesma inspecção. E, não existindo elementos novos sobre os quais a impugnante se não tenha já pronunciado, não tem ele de ser ouvido antes da liquidação.

No acórdão fundamento, defendendo-se o contrário.

É certo que, num caso estamos perante uma inspecção; no outro, perante uma simples correcção oficiosa.

Mas a questão fundamental de direito é a mesma: saber se, tendo o contribuinte sido ouvido num momento anterior (sobre o relatório de inspecção ou perante correcção oficiosas), deve ser de novo ouvido antes da liquidação.

A diversidade de situações não colide com a evidência de uma mesma questão fundamental de direito, a que foram dadas respostas diversas.

Daí que se nos afigure que há oposição de acórdãos.

3. É a seguinte a matéria de facto fixada:

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 511 60;

B) - Entre 2001.04.22 e 2001.05.07, a escrita dos anos de 1997, 1998 e 1999 foi inspeccionada, em cumprimento da Ordem de Serviço n. 29018, de 22/02/01.

C) - Do relatório elaborado extracta-se (a fls. 1 e ss. do processo administrativo apenso nos autos):

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 98º do CIRC e no artigo 31º 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 Exercício	595	356	6
Lucro Tributável	953	1 439	1 605

#### 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 87º e na alínea b) do n. 1 do artigo 88º, 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... (U), 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:

(3) Encontram-se contabilizados nos exercícios de 1998 e 1999, documentos bancários relativos a operações de descontos de letras sacadas pela Jocardtêxtil, 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 - Jocardtêxtil, Lda., ou nas contas de disponibilidades, e nem sequer existe nenhuma conta de terceiros relativa à Jocardtêxtil, Lda., nos registos contabilísticos da contribuinte;

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;

iv. 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, retoma 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 transito (...) 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. 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 (...); v. 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. 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. 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. 5229, de 1999.01.21; (H) existem duas facturas com o mesmo n. 5199, ambas com data de 1999.01.19, e ambas referentes ao produto cebrelle 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. 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;

vi. 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 O 1.0 1.1	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.

vii. 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...

viii....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 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 87Vá) 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. 1 do artigo 51." e no artigo 52." do CIRC;

ix. 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. -CEVMC)/CEVMC2. Rentabilidade Fiscal das Vendas (RFV) = Lucro Fiscal/Volume de Negócios

Rácio	1997	
	Declarado	Média Nacional
MBs/C %	26,45 %	49 %
RFV %	0,56 %	1,06 %

Conclui-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 da Margem Bruta sobre o Custo: ... Exercício de 1997: 35% (...)

Rubricas	1997
Determinação do Volume de Negócios corrigido	
Custo das Existências Vendidas e Matérias Consumidas	133 715 824\$
Margem Bruta s/ Custo	35%
Determinação das Vendas Omitidas	
Volume de Negócios Declarado	169 084 056\$
Volume de Negócios Corrigido	180 516 362\$
Vendas Omitidas	11 432 360\$

D) A Impugnante foi notificada em 2001.05.17 do Projecto de Conclusões do Relatório de Inspeção;

F) Em 2001.11.01, foram emitidas as liquidações nestes autos impugnadas, nelas constando como data limite de pagamento 2002-01-31;

G) A presente impugnação foi deduzida no dia 04 de Março de 2002, conforme carimbo apostado na primeira folha da P.L, ou seja a fls. 2 do processado.

4. Está em causa a interpretação do art. 60º da LGT.

Concretamente está em causa saber se tendo a impugnante sido ouvida sobre o projecto de conclusões do relatório de inspeção, deve ela ser de novo ouvida antes da liquidação, ou em qualquer outra fase do procedimento tributário.

Vejamos então.

O art. 60º da LGT, subordinado à epígrafe “princípio da participação”, vem dar corpo ao art. 267º, n. 5, da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito.

E o n. 1 deste artigo concretiza os moldes da participação dos contribuintes na formação dessas decisões e deliberações.

Como resulta do probatório, a impugnante foi ouvida (nos termos do citado art. 60º da LGT), sendo notificada do projecto de correcções (projecto de conclusões do relatório de inspeção);

Mas não foi ouvida antes da liquidação.

Quid juris?

Será que a impugnante deveria também ser ouvida antes da liquidação?

A questão encontra-se hoje resolvida no n. 3 do citado art. 60º da LGT, que dispõe:

“Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n. 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”.

É certo que este normativo resulta do n. 1 do art. 13º da Lei n. 16-A/2002, de 31/5, ou seja, posterior à acção de fiscalização e à notificação da inspecção tributária.

Porém, o n. 2 daquele art. 13º estatui que o citado n. 1 tem natureza interpretativa.

E, como é sabido, a norma interpretativa integra-se na norma interpretada, retroagindo os seus efeitos ao início da vigência desta (art. 13º, n. 1, do C. Civil).

A lei interpretativa, que é uma interpretação autêntica da lei, é vinculativa.

Acresce dizer – e já o referimos acima – que a lei interpretativa “retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada” (1).

Vale isto por dizer que, no caso, e face ao probatório, atento o respectivo quadro legal, não havia lugar à audição da impugnante (aqui recorrente) antes da liquidação, por isso que a mesma fora ouvida sobre o projecto de conclusões do relatório de inspeção.

Ou seja: foi exercido o direito de audição. E, no caso, não foram invocados factos novos sobre os quais a impugnante não se tenha pronunciado.

Assim, não tinha ela que ser ouvida antes da liquidação. Ou em qualquer outra fase do procedimento tributário, com previsão no n. 1 do citado art. 60º da LGT.

A liquidação adicional de IVA não padece pois do alegado vício de violação de lei.

No sentido ora exposto, pode ver-se o recente acórdão do Pleno desta Secção de 26/9/2007 (rec. 903/06).

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

(1) Código Civil Anotado, Pires de Lima e Antunes Varela, 2.ª Edição, anotação ao artigo 13.º

## Acórdão de 24 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Prescrição. Interrupção.*

**Sumário:**

- I — Sucedendo-se no tempo vários dos factos elencados no artigo 34.º, n.º 3 do Código de Processo Tributário como interruptivos da prescrição, não pode atender-se apenas ao segundo, ignorando o primeiro, como seria o caso de, deduzida reclamação graciosa após a instauração de execução fiscal, se considerar interrompido o prazo só a partir da dedução daquela.*
- II — Achando-se interrompido o prazo prescricional, pela ocorrência de algum daqueles factos, a posterior eclosão de outro, embora em abstracto capaz de interromper o prazo, é inócua, pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido.*
- III — Porém, se, após a cessação do efeito interruptivo, ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito.*

Processo n.º: 244/07-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: SIRDOAL — EMPREENDIMENTOS E GESTÃO DE IMÓVEIS, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre do acórdão de 20 de Dezembro de 2006 do Tribunal Central Administrativo Norte que julgou prescrita a dívida em cobrança na execução fiscal instaurada contra **SIRDOAL – EMPREENDIMENTOS E GESTÃO DE IMÓVEIS, S. A.**, com sede em Urgezes, Guimarães.

Fá-lo com fundamento em oposição com o acórdão de 3 de Fevereiro de 2005 do mesmo Tribunal, tirado no processo n.º 136/04.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O art. 34, 3 do C.P.T. estabelece um elenco de quatro causas interruptivas da prescrição, conferindo a cada uma delas igual relevância para efeito de interrupção da prescrição.

2.

Esse elenco corresponde às diversas fases do percurso de defesa do contribuinte perante acto tributário ilegal (reclamação, recurso hierárquico, impugnação) e ainda ao processo que permite a cobrança coerciva do imposto pela administração fiscal.

3.

Ao conferir a cada um desses processos relevância interruptiva, o legislador pretendeu que o prazo prescricional não corresse enquanto o contribuinte pudesse discutir a legalidade do acto tributário e, encerrada essa discussão, enquanto a administração fiscal tivesse em curso diligências executivas.

4.

Atento o exposto, a lei prevê e regula precisamente para uma série ou cadeias de interrupções sucessivas da prescrição, não desejando, ao contrário do que se pretende no acórdão em recurso, apenas uma única e irrenovável interrupção da prescrição.

5.

Perante uma sucessão de diversas causas interruptivas, o prazo de prescrição deve contar-se a partir daquela que ocorreu em último lugar.

6.

A paragem de processo relevante para efeito de cessação do efeito interruptivo (art. 34, 3, última parte do C.P.T.) deve ser aferida no processo que determinou a última interrupção da prescrição.

7.

A autuação da impugnação apensa aos presentes autos constitui a última causa interruptiva na presente hipótese.



8.

Essa impugnação correu sem que se verificasse qualquer paragem superior a um ano.

9.

Em consequência, o prazo de prescrição só voltou a correr na data do trânsito em julgado do acórdão que a decidiu.

10.

Não se verificou, portanto, a prescrição do tributo aqui em causa.

11.

O acórdão recorrido violou o disposto no art. 34, 3 do C.P.T.

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

1.2. A recorrida conclui assim as suas contra-alegações:

«I.

O Acórdão recorrido não padece de qualquer vício, devendo ser mantido.

II.

A solução perfilhada pelo Acórdão recorrido é aquela que resulta da aplicação das normas aplicáveis ao facto gerador do imposto aqui em apreço.

III.

A lei não prevê interrupções sucessivas da prescrição.

IV.

A dívida de IRC de 1993 e juros compensatórios, subjacente ao presente recurso prescreveu em 01/01/2005.

**Termos em que requer que seja julgado improcedente o presente recurso, e, nessa medida, mantida a decisão proferida pela Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte, e, em consequência ordenada a anulação do despacho do Exmo. Senhor Chefe do 2º Serviço de Finanças de Guimarães».**

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, escrevendo:

«A tutela dos valores da certeza, segurança e paz jurídica que inspiram o instituto da prescrição impede sucessivas interrupções do prazo da prescrição; quando volta a correr depois de interrompido flui ininterruptamente, sem que a verificação de novos actos que constituam causas de interrupção tenha real eficácia interruptiva.

Argumento relevante é igualmente esgrimido no recente acórdão STA 12.12.2006 processo n.º 955/06: a adesão à tese das sucessivas interrupções do prazo de prescrição deixaria sem aplicação a norma constante do art. 34º n.º 3 último segmento CPT, que manda considerar, no cômputo do prazo prescricional, o tempo que tiver decorrido desde o seu início até à data da autuação, dado que esta é diferente em cada um dos processos em que se tiverem verificado os sucessivos factos interruptivos.

Neste contexto é de confirmar a doutrina do acórdão recorrido, consonante com o entendimento expresso e alinhada com jurisprudência consolidada do STA».

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

2.1. A matéria de facto atendida no acórdão recorrido é a que segue:

«1.

Em 26.03.1999, a ora reclamante apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional n.º 988310018807, relativa a IRC do exercício de 1993, no montante de 14.335.315\$00, incluindo juros compensatórios – cf. inf. a fls. 85 dos autos e fls. 3 ss do Proc. Reclamação apenso.

2.

Em 9.06.1999 foi instaurado contra a ora reclamante o processo de execução fiscal n.º 3476199901009265, para cobrança coerciva da referida dívida fiscal de IRC de 1993, no montante de € 71.504,25 (14.1335.315\$00) – cf. fls. 85 e 100 ss dos autos.

3.

Em 28.09.99 a executada pediu prestação de garantia para suspender a execução tendo, por despacho de 29.09.99, sido fixada a caução de 35.435.207\$00 e a executada notificada, por ofício de 29.09.99, para prestar caução no prazo de 8 dias – fls. 2, 5 e 6 do Proc. de execução apenso.

4.

Em 8.10.99, a executada nomeou à penhora bem móvel – conforme melhor resulta de fls. 7 do processo de execução.

5.

Por despacho de 11.10.99, foi ordenada a extracção de mandado de penhora e, em 13.10.99, emitido o respectivo mandado – fls. 7 e 8 do Proc. de execução apenso.

6.

Por certidão de diligências de 27.10.99, constata-se que o bem nomeado e referido no ponto 4 não pertencia à executada – fls. 10 e ss do Proc. Execução.

7.

Pelo ofício n.º 12182 de 23.10.2001 foi a executada notificada para prestar caução no montante de 57.177.624\$00 – fls. 14 do Proc. execução.

8.

Em 27.08.01 a ora reclamante foi notificada do projecto de indeferimento da reclamação referida em 1, a qual viria a ser indeferida por despacho de 24.09.01, do que foi notificada a 1.10.01 – fls. 58, 58v e 60 do P. A.

9.

Por petição entregue nos serviços de finanças a 15.10.01, a ora reclamante interpôs, no ex Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga impugnação judicial relativa à liquidação adicional de IRC de 1993, a que coube o n.º 293/01 – fls. 1 do respectivo processo de impugnação judicial apenso.

10.

Tal impugnação seguiu os seus trâmites normais, tendo merecido provimento parcial, por sentença nela proferida com data de 15.05.03 e, na sequência de recurso dela interposto pela impugnante, na parte desfavorável, para o TCA que, pelo seu acórdão de 14.04.04 viria a negar provimento ao recurso interposto e confirmando a sentença recorrida –cf. fls 156 ss e 278 dos autos de impugnação 293/01.

11.

O processo de impugnação 293/01 não sofreu paragem superior a um ano durante toda a sua tramitação – cf. respectivo processo de impugnação que se dá por reproduzido.

12.

A presente reclamação foi intentada a 12.06.06 – cf. fls. 493 dos autos.

13.

Seguidamente à apresentação da reclamação graciosa aludida em 1., no âmbito do respectivo procedimento, foram praticados os seguintes dois actos:

- em 5.11.1999, despacho ordenando a remessa dos autos à “DFDB-DJT a fim de que o Exmo. Sr. Director Distrital se digne determinar que seja prestada a respectiva informação; remessa que foi accionada nessa mesma data;

- com data de 29.12.2000, pelo Director de Finanças, por delegação, foi proferido despacho ordenando a baixa dos autos “à DPIT – II desta DDF, a fim de os serviços de inspecção tributária prestarem informação sobre o mérito da causa”.

14.

No seguimento dos actos identificados em 13., detectam-se, no visado procedimento de reclamação graciosa, registos da prática de diligências em, nomeadamente, 7.5., 10.5., 15.5. e 31.5.2001, bem como em 2.8.2001. (sem prejuízo do teor do item 8.)

15.

Com apresentação em 24.2.2006, a, ora, Rte dirigiu, ao Exmo. Sr. Chefe do SF, a exposição/requerimento fotocopiado a fls. 453/456 destes autos, que aqui se tem por integralmente reproduzido, peticionando que, além do mais, fosse declarada a prescrição da dívida exequenda referente ao IRC de 1993, no valor de € 71.504,24 e respectivos juros de mora, nos termos do art. 34.º do CPT e 175.º do CPPT.

16.

Sobre esta exposição/requerimento recaiu despacho da autoria do Chefe do SF de Guimarães 2, datado de 26.5.2006, do qual se extracta: “Face à informação supra, que dou aqui por reproduzida, verifica-se ainda não ter ocorrido a prescrição da dívida de IRC do ano de 1993, no valor de € 71.504,25, acrescido dos respectivos juros de mora e custas»

2.2. Quanto ao acórdão fundamento, apurou a seguinte facticidade:

«A)

O impugnante foi objecto de exame à escrita que decorreu de 22/01/96 a 29/01/96, do qual resultou a alteração da matéria tributável referente ao exercício de 1992, conforme relatório de fls. 16 e ss. dos presentes autos e que se dá por integralmente reproduzido;

B)

O impugnante exercia a actividade de oficina de reparação em automóveis, conforme fls 16 e ss.;

C)

O sujeito passivo foi notificado em 17/05/96, da fixação com recurso a presunções ou estimativas, para pagamento de IVA na importância de 310.257\$00, acrescida de juros compensatórios no montante de 250.793\$00, proveniente de correcções efectuadas nos termos do art. 82º do CIVA, por presunção do volume de negócios, conforme fls. 22;

D)

O impugnante, em 20/06/96, reclamou nos termos do art. 84º do CPT, para a Comissão de Revisão – conforme fls. 23 que se dá por integralmente reproduzido;

E)

A reclamação para a Comissão de Revisão não foi atendida – conforme fls. 30 que se dá por integralmente reproduzido.

F)

O impugnante foi notificado em 13/12/96, para efectuar o pagamento de IVA na importância de 310.257\$00, acrescida de juros compensatórios de 250.793\$00 e do agravamento de 9.308\$00 nos termos do art. 101º n.º 1 do CPT, num total de 570.358\$00 (€ 2 844,93), conforme fls. 30;

G)

Em 14/04/97 foi deduzida reclamação graciosa.

H)

Em 10/10/97 foi deduzida a presente impugnação, nos termos do art. 123º n.º 1 alínea d) do CPT.

## D)

A reclamação referida na alínea G) esteve parada, sem que a Administração Tributária procedesse a qualquer acto ou movimentação processual, por razões que se desconhecem, entre 16/01/98 e 27/05/99 - cfr. processo apenso;

## J)

Para cobrança coerciva da quantia liquidada ao impugnante foi instaurado processo de execução fiscal em 21/02/97 – cfr. informação fls. 32 vº».

3.1. Importa começar por verificar se existe a oposição de acórdãos invocada pela recorrente.

Defende esta, em resumo, que a lei não consagra «apenas uma única e irrenovável interrupção da prescrição», pelo que, «perante uma sucessão de diversas causas interruptivas, o prazo de prescrição deve contar-se a partir daquela que ocorreu em último lugar»; e, conseqüentemente, «a paragem de processo relevante para efeito de cessação do efeito interruptivo (...) deve ser aferida no processo que determinou a última interrupção da prescrição».

E aponta, com razão, que o acórdão recorrido decidiu ao arpejo deste seu entendimento.

Lê-se no acórdão recorrido, com interesse para a questão, que, «travada a prescrição por uma das causas previstas na lei, tornam-se inconseqüentes factos ou causas seguintes, ainda que idóneas a provocar a interrupção da prescrição, porquanto “a lei não quer interrupções sucessivas da prescrição”; ademais, «voltando a correr um prazo prescricional anteriormente interrompido, o seu curso torna-se, então, imune a mais interrupções, ainda que ocorram novos e diversos factos a que a lei confira eficácia interruptiva».

Atendendo o mesmo acórdão a que «o processo executivo foi instaurado em 9.6.1999 e que a p. i. da impugnação judicial, relativa à liquidação adicional de IRC de 1993, foi entregue a 15.10.2001», considerou que «tal apresenta-se inócuo. É que, em virtude de a apresentação da reclamação graciosa (...) haver acontecido no dia 26.3.1999, determinando nessa data a interrupção do prazo prescricional em curso, o ulterior avanço e recurso ao processo de execução fiscal, bem como o accionar da impugnação judicial, tornaram-se, tal como e pelas razões supra apontadas, totalmente inconseqüentes para este efeito. “In casu”, a interrupção derivou em primeiro lugar da reclamação e só as incidências e tramitação procedimental desta relevam para efeitos de análise e operância do instituto da prescrição».

Ou seja, para este aresto, a causa interruptiva a atender é a primeira que ocorra; e, cessado o seu efeito, não há que relevar outros factos, posteriores, capazes, também, em abstracto, de actuar como factor de interrupção da prescrição. O que é doutrina diametralmente oposta à perfilhada pela recorrente Fazenda Pública.

No caso apreciado pelo acórdão fundamento, conforme a matéria de facto que apurou, houve, primeiro, instauração de execução fiscal; depois, uma reclamação graciosa, que parou por mais de um ano; e, por último, foi deduzida impugnação judicial.

O aresto, ignorando, deliberadamente, a instauração da execução, contou o prazo decorrido desde o início do ano seguinte ao da ocorrência do facto tributário até à instauração da reclamação graciosa, e somou o decorrido após um ano de paragem desta, concluindo que estavam volvidos mais do que dez anos, que era o prazo prescricional aplicável.

E justificou: «(...) nem releva o facto de ter sido instaurada execução fiscal, pois que apesar de esta também constituir um acto interruptivo do prazo prescricional, ocorreu antes da dedução da reclamação, sendo este segundo acto interruptivo que passa a relevar para efeitos de contagem do prazo prescricional».

Temos, pois, que este acórdão, aqui a servir de fundamento, não só decidiu a mesma questão de direito de modo diferente do que fez o recorrido, como adoptou a posição que a recorrente Fazenda Pública quer ver consagrada: «perante uma sucessão de diversas causas interruptivas, o prazo de prescrição deve contar-se a partir daquela que ocorreu em último lugar»; e «a paragem de processo relevante para efeito de cessação do efeito interruptivo (...) deve ser aferida no processo que determinou a última interrupção da prescrição» (cfr. as conclusões 5. e 6.).

A oposição entre ambos os arestos reside, portanto, em, no domínio da mesma legislação, terem entendido, um, que havendo duas causas interruptivas da prescrição, é de considerar a primeira, e só a primeira; outro que, pelo contrário, se deve desprezar a primeira e atender à segunda.

3.2. Assim isolada a questão jurídica acerca da qual os dois arestos em confronto incorreram em oposição, importa verificar se o acórdão recorrido merece a censura que lhe dirige a recorrente Fazenda Pública, devendo, conseqüentemente, ser revogado, por ter mal interpretado e aplicado a lei.

De acordo com a factualidade assente no aresto recorrido, foi apresentada uma reclamação graciosa em 26 de Março de 1999, a qual não teve movimento entre 5 de Novembro de 1999 e 29 de Dezembro de 2000 (pontos 1. e 13. da matéria de facto, supra, 2.1.).

Vigorava, aquando do início da reclamação graciosa, a Lei Geral Tributária (LGT), segundo a qual (artigo 49º n.º 1, na redacção original) a reclamação interrompe a prescrição. Assim, em 26 de Março de 1999, com a reclamação graciosa, interrompeu-se a prescrição.

Mas, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, «a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação».

Até à data da autuação da reclamação estavam decorridos 5 anos 2 meses e 25 dias, posto que o prazo se iniciara em 1 de Janeiro de 1994, por força do disposto no artigo 34º n.º 2 do Código de Processo Tributário (CPT), ao tempo em vigor.

Por outro lado, o procedimento de reclamação graciosa não foi movimentado pela Administração entre 5 de Novembro de 1999 e 29 de Dezembro de 2000, ou seja, por mais de 1 ano, facto a que a recorrida é alheia. E, assim, em 6 de Novembro de 2000 cessou o efeito interruptivo da reclamação graciosa, voltando a decorrer o prazo prescricional, e integrando-se nele os falados 5 anos 2 meses e 25 dias decorridos até à data da autuação. Ficaram a faltar, portanto, 2 anos, 9 meses e 5 dias para se perfazer o prazo. Este período temporal, contado a partir de 6 de Novembro de 2000, leva-nos a 31 de Agosto de 2003, data em que se completaria o prazo de prescrição, se, entretanto, nada mais obstasse ao seu decurso.

Mas a verdade é que, entretantes, haviam ocorrido mais dois factos que não podem deixar de ser ponderados: a instauração da execução, em 9 de Junho de 1999, e a da impugnação judicial, em 15 de Outubro de 2001.

A instauração da execução é irrelevante, porque, ao tempo, o n.º 1 do artigo 49º da LGT só conferia efeito interruptivo da prescrição à reclamação, ao recurso hierárquico, à impugnação e ao pedido de revisão oficiosa. Por outro lado, não se verificou a situação prevista no seu n.º 3, causadora da suspensão do mesmo prazo.

Porém, a impugnação judicial deduzida em 15 de Outubro de 2001 foi-o quando o prazo de prescrição estava em curso (recorde-se que deixara de estar interrompido em 6 de Novembro de 2000), e é um dos acontecimentos a que o citado n.º 1 do artigo 49º confere relevo interruptivo.

Assim, não pode deixar de se considerar a eficácia interruptiva que a lei lhe outorga. Ou seja, o prazo de prescrição voltou a interromper-se em 15 de Outubro de 2001. E, não tendo a impugnação judicial sofrido «paragem superior a um ano durante toda a sua tramitação», conforme consignado no ponto 11. da matéria de facto apurada, este efeito interruptivo só cessou com o julgamento definitivo da impugnação, que ocorreu em 14 de Abril de 2004, de acordo com o acórdão recorrido (ponto 10. da matéria de facto provada).

Recapitulando: entre o início da contagem do prazo de prescrição (1 de Janeiro de 1994) e a sua interrupção por força do pedido de reclamação (26 de Março de 1999) correram 5 anos, 2 meses e 25 dias; entre a cessação daquele efeito interruptivo (6 de Novembro de 2000) e a nova interrupção causada pela dedução da impugnação judicial (15 de Outubro de 2001), 11 meses e 9 dias; entre o fim desta segunda interrupção, coincidente com o termo da impugnação (14 de Abril de 2004) e a prolação do acórdão recorrido (20 de Dezembro de 2006), passaram mais 2 anos, 7 meses e 14 dias. Tudo isto perfaz 8 anos 9 meses e 18 dias. Faltavam 1 ano, 2 meses e 12 dias para se esgotarem 10 anos, tempo que nem até ao momento presente correu.

3.3. Entre 1 de Janeiro de 1994, data em que começou a contar-se o prazo de prescrição, conforme o artigo 34º n.º 1 do CPT, e 1 de Janeiro de 1999, data em que, de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, a LGT entrou em vigor, correram 5 anos desse prazo.

Assim, e de acordo com o n.º 1 do artigo 34º do CPT, aquando da entrada em vigor da LGT faltavam 5 anos para ele se completar.

Consequentemente, e por força do disposto no artigo 5º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 398/98, conjugado com os artigos 297º do Código Civil e 48º n.º 1 da LGT, é aplicável ao caso o prazo de prescrição de 10 anos do artigo 34º n.º 1 do CPT, e não o de 8 anos do artigo 48º n.º 1 da LGT.

Esse prazo, como se viu, não se esgotou, ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido que, por isso, não pode manter-se.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão impugnado, mantendo a sentença por ele revogada e, com ela, o despacho do órgão da Administração tributária por si confirmado.

Custas a cargo da recorrida, neste Tribunal e no Tribunal Central Administrativo, fixando-se, neste Supremo, a taxa de justiça em € 250 (duzentos e cinquenta EUR) e a procuradoria em 50% (cinquenta por cento).

Lisboa, 24 de Outubro 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* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

**Acórdão de 24 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Liquidação. Fundamentação. Margem de lucro.*

**Sumário:**

*Não está fundamentado um acto de liquidação, com uso de métodos indirectos, em que foi aplicada uma margem de comercialização de 20 % sobre o presumido volume de vendas, sem nada se dizer sobre as razões da escolha dessa margem, em detrimento de qualquer outra.*

Processo n.º: 315/07-50.

Recorrente: Matias Sanchez Martin.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **MATIAS SANCHEZ MARTIN**, residente em Vendas Novas, recorre do acórdão de 4 de Julho de 2006 do Tribunal Central Administrativo Sul que, concedendo parcial provimento a recurso jurisdicional de decisão da 1ª instância, julgou em parte procedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) do ano de 1997.

Fá-lo com fundamento em oposição com os acórdãos daquele Tribunal, no processo n.º 1149/06, e no deste Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 25611, o primeiro de 4 de Julho de 2006 e o segundo de 4 de Abril de 2001.

Formula as seguintes conclusões:

«a)

Centra-se o presente recurso na questão de saber se a fundamentação usada pela DGCI, ao estabelecer de modo uniforme para todos os exercícios inspeccionados uma margem bruta de 20% sobre o custo, para apurar o imposto alegadamente em falta do recorrente, isto sem nada indicar que alicerce tal valor, se pode considerar como suficiente ou não.

b)

No acórdão recorrido entendeu-se que sim, ao invés no acórdão fundamento entendeu-se que não cumprindo referir que ambos os acórdãos foram tirados em relação ao mesmo recorrente e são decorrentes da apreciação de liquidações de imposto que têm na génese o mesmo relatório de inspecção.

c)

No acórdão recorrido considerou-se que o estabelecer pela DGCI de uma margem bruta de 20% sobre o custo para apurar o imposto alegadamente em falta do recorrente sem nada mais acrescentar, designadamente a descrição de um quadro factual que permitia concluir pelo acerto de tal determinação, pode ser considerada como suficiente.

d)

Cabe aqui inserir, desde já, o que a este respeito e em relação à mesma questão se escreveu no acórdão fundamento de forma lapidar: “*Ora, ao que aqui nos importa, verifica-se que o relatório da inspecção, no que concerne à ponderação da margem bruta de 20% sobre o custo, nada mais refere do que esse mesmo juízo conclusivo, isto é que a tal título, utilizou, em tal montante a referida taxa percentual; temos, no entanto, por patente que, de tal relatório não é possível descortinar, minimamente, a razão porque se entendeu de ponderar uma taxa percentual de 20% e não de um qualquer outro valor; já que nenhuma circunstância de facto é referenciada que a permita extrapolar, sequer, como plausível.*”

e)

Mais se acrescentando no aresto fundamento: “*Cabe, aqui, referenciar que o Ac. tirado no Rec. 1155/06 deste Tribunal, em 06JUN20 e já citado, esta realidade estava, ali também, evidenciada, já que o Relatório é o mesmo.*

[...]

*E foi isso ou, melhor dito, foi uma errada interpretação destes elementos, por referência ao processo onde foi proferido o aludido aresto, que nos induziu a tomar a posição que ali assumimos no sentido de que a quantificação em causa se encontra suficiente e claramente fundamentada.”*

f)

Sendo que mais densa e completa deverá ser em casos, como o presente, que resultem de acções inspectivas particulares e bem determinadas e ao invés menos densa e sumária naqueles comumente designados por “actos de massa”.

g)

Ora a presente situação enquadra-se no primeiro caso e não no segundo pelo que, por se estar no âmbito da tributação oficiosa, o grau de fundamentação deverá ser especialmente intenso e exigente.

h)

O dever de fundamentação expressa encontra-se consagrado no artigo 268º, n.º 3, da Constituição, no artigo 77.º, da Lei Geral Tributária e no artigo 124.º, do Código de Procedimento Administrativo.

i)

Fundamentar o acto tributário consiste na indicação dos factos e das normas jurídicas que o justificam, na exposição das razões de facto e /ou de direito que determinam a AF a proferir uma decisão, enfim, em deduzir expressamente a resolução tomada das premissas em que assenta, ou em exprimir os motivos por que se resolve de certa maneira, e não de outra.

j)

Ora constatasse que a fundamentação usada pela DGCI e que veio a desembocar na questionada liquidação de imposto não cumpre com os requisitos mínimos para que se possa considerar adequada.

k)

E não cumpre uma vez que a mera indicação de uma margem de 20% sem mais nada acrescentar impede, como impediu, o recorrente, visto este pela bitola do cidadão médio, de perceber o porquê de se ter concluído por aquela e não qualquer outra, ou seja não foi dada ao recorrente a hipótese de conhecer as premissas que levaram à conclusão a que a DGCI chegou antes tendo aquela passado directamente para a conclusão suprimindo o *prius* anterior que era fundamental ter sido dado a conhecer à recorrente.

l)

Ora tudo o supra referido impediu que o recorrente tivesse (pudesse vir a ter) direito a um processo justo e equitativo, isto é para nele poder rebater, com verdadeiro conhecimento de causa, as razões da DGCI no acto tributário praticado.

m)

Tal é exigido, aliás, pelo artigo 20º, n.º 4 *in fine* da CRP.

n)

Pelo que, por diferente sentido se ter orientado o acórdão recorrido, violou o mesmo os artigos 20º, n.º 4 e 268º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, 21º do CPT, 77º, da LGT, 124º e 125º n.º 2 do CPA e 8º, n.º 3 do Código Civil não se podendo, assim, manter e devendo ser revogado e substituído por um outro que dê provimento à pretensão do recorrente.

Nestes termos e nos melhores de Direito deverá o presente recurso merecer provimento e, em consequência, ser revogado o acórdão recorrido, substituindo-se o mesmo por um outro que dê provimento à pretensão do recorrente, tudo o mais com as consequências legais».

1.2. Contra-alega a Fazenda Pública, defendendo a rejeição do recurso, ou o seu não provimento, assim concluindo:

«- Parece pouco curial a aceitação de um recurso com fundamento em oposição com um acórdão proferido na mesma data do Acórdão recorrido, fazendo depender essa possibilidade da hipótese da apresentação tardia da petição de recurso (que se deveria, para este efeito, ter-se como apresentada na data limite). Nesta linha de interpretação poderia argumentar-se que a apresentação de umas alegações

fora de prazo levariam a um correspondente diferimento do prazo para a outra parte apresentar contra-alegações, o que não parece ser o entendimento usual.

- Não existe oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do TCAS de 4 de Julho de 2006, existindo sim uma diferente avaliação da matéria de facto;

- Esse juízo de facto não é susceptível de reapreciação pelo Pleno da secção de CT do STA no presente recurso;

- A ser admitido o presente recurso, a aceitando o Pleno da Secção de CT do STA pronunciar-se sobre o objecto do mesmo, deverá a decisão recorrida ser considerada correcta por ter procedido a adequada avaliação da situação.

Pelo que o presente recurso deve ser rejeitado por falta dos necessários pressupostos para a respectiva aceitação e, ainda que admitido, deverá ser considerado improcedente.

1.3. Por despacho de 26 de Janeiro de 2007, não impugnado, o relator do processo no Tribunal recorrido decidiu não haver oposição entre o aresto recorrido e o do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 25611, admitindo, «com dúvidas», existir oposição entre os acórdãos recorrido e o de 4 de Julho de 2006, no processo n.º 1149/06, do Tribunal Central Administrativo Sul.

1.4. O Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que deve dar-se por findo o recurso, por inexistência de oposição entre os dois acórdãos em confronto – o recorrido e o por último identificado no antecedente ponto 1.3..

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

2.1. O acórdão recorrido houve por provado o seguinte:

«A)

Em 3/11/1995, o Impugnante apresentou declaração de início de actividade de “agentes do comércio para grosso misto sem predominância”, cujo CAE é 051 190, ficando enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral para efeitos de IVA e na categoria C de rendimentos para efeitos de IRS (cfr. fls. 31 do Processo Administrativo - PA junto aos autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

B)

Em 20/2/2001, entregou declaração de cessação de actividade com efeitos reportados a 20/2/1996 (cfr. fls. 31 do PA junto aos autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

C)

Em 2/7/2001, na sequência de acção de fiscalização à escrita do Impugnante, relativamente aos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999, os serviços de fiscalização tributária realizaram um projecto de relatório de inspecção tributária, tendo, em síntese, apurado a falta de entrega de declarações periódicas de IVA e das declarações anuais de IRS, a inexistência de contabilidade e obtido, no âmbito da cooperação administrativa intracomunitária, informação relativa aos operadores espanhóis envolvidos em relações comerciais com o Impugnante. Determinou-se assim o volume de negócios, bem como o resultado tributável por recurso à aplicação de métodos indirectos (cfr. teor de fls. 52 a 72 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

D)

Em 3/7/2001, a Direcção de Finanças de Santarém emitiu o ofício n.º 4244, através do qual foi o Impugnante notificado (em data ilegível), por carta registada com aviso de recepção para, relativamente ao projecto acima melhor identificado, exercer o seu direito de audição, o que não fez (cfr. teor de fls. 50 e 51 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

E)

Em 6/8/2001, o Director de Finanças de Santarém, por delegação, confirmou nos termos propostos, nomeadamente o recurso à aplicação de métodos indirectos em sede de IRS e os consequentes efeitos para IVA, o Relatório da Inspeção Tributária realizado (cfr. teor de fls. 28 e 28 a 48 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

F)

Em 1/10/2001, não se conformando com a decisão resultante das conclusões do relatório acima melhor identificado, o Impugnante apresentou pedido de revisão da matéria colectável (cfr. fls. 14 a 21 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);



G)

Em 29/11/2001, o Presidente da Comissão Distrital de Revisão da Direcção de Finanças do Distrito de Santarém, "...tendo presente a posição de ambos os peritos que integra a acta n.º 41, conclui que o valor proposto pelo Perito da Administração é o mais razoável tendo em consideração o exposto no respectivo parecer e, os factos explicitados no relatório elaborado pela fiscalização..." (cfr. fls. 5 a 12 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

H)

Com data limite de pagamento 13.3.2002, foi emitida a liquidação n.º 20025350026068 (cfr. fls. 23 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

I)

O impugnante não foi ouvido antes da liquidação acima melhor identificada.

J)

Em 13/6/2002 deu entrada a presente impugnação judicial (cfr. carimbo apostado no canto superior direito de fls. 2 dos autos);

K)

No Relatório da acção de inspecção referida na alínea C) do Probatório, consta, além do mais, o seguinte:

**“1 - Conclusão da acção inspectiva**

Dado que não nos foi apresentado qualquer documento registo ou declaração fiscal dos anos em apreciação, relativamente à actividade comercial, após a respectiva notificação para o efeito, determinou-se o volume de negócios, bem como o resultado tributável por recurso à aplicação de métodos indirectos, pelo que resultou, em matéria de (...)

Imposto sobre o Rendimento Pessoas Singulares

Resultado tributável categoria C de rendimentos: (Ponto V)

(...)

Ano de 1997 ....22.553.312\$00

(...)

**III – Descrição dos factos**

1 - Através de consulta aos dados informáticos dos Serviços, apurámos que o S.P. no tocante a declarações fiscais, apenas entregou nos Serviços de Finanças do concelho de Benavente a declaração de início de actividade (03.11.95) Agentes do comércio p/ grosso misto sem predominância, CAE 051 190. Ficando enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado e tributado por aqueles Serviços de Finanças na categoria C de rendimentos para efeitos de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares.

2 - A 10.08.2000 entregou nos Serviços de Finanças de Vendas Novas declaração de rendimentos de pessoas singulares, apenas com rendimentos da categoria A, relativa ao ano de 1999.

3 - A 20.02.2001 entregou declaração de cessação reportada a 20.02.96.

4 - Notificado nos termos da alínea 1) do n.º 3 do art. 59º da LGT e do art. 49º do RCPIT, sobre a visita de inspecção com a finalidade da verificação do objectivo da visita através de carta registada, a mesma foi devolvida aos Serviços.

5 - Notificado através de carta registada com aviso de recepção, em conformidade com o disposto no art. 38º, n.ºs. 3 e 4 e alínea b) do n.º 2 do art. 66º do CIRS, para apresentar a sua escrita e proceder à apresentação das declarações anuais de rendimento dos anos de 1996 a 1999, as mesmas notificações foram devolvidas sem que se procedesse ao seu cumprimento.

6 - Efectuado o pedido de informação de nível 3, no âmbito da cooperação administrativa intra-comunitária, obtemos a informação relativa aos operadores Espanhóis envolvidos:

- ALIMENTACION PENINSULAR AS
- COMERCIAL MEDINA PULIDO SL
- COMERCIAL PIEDRA TRUJILLO SL
- HERMANOS AYALA SOUSA SL

(...)

**IV – Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos**

Por estar em falta com a entrega das declarações de IVA e IRS referentes aos exercícios em análise.

Pela inexistência de contabilidade verificam-se os pressupostos para a determinação do resultado tributável por métodos indirectos, tal como preconizam a alínea a) do n.º 1 do art. 51º do CIRC, aplicável por remissão do art. 31º do CIRS, artigos 84º do CIVA e a alínea b) do artigo 87º e da alínea a) do artigo 88º da LGT.

**V – Critérios de cálculos dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos**

Uma vez que não nos foi apresentado qualquer documento ou registo de vendas efectuadas, propomos aplicar a margem bruta de venda de 20% sobre o custo. Assim obtemos:

(...)

**IX – Direito de audição**

O S. P. não exerceu o direito de audição no prazo estabelecido para o efeito, tanto mais que o projecto de relatório veio devolvido aos serviços”.

L)

Na acta da reunião de peritos a que se referem os arts. 91º e seguintes da LGT, efectuada em 26/11/2001, consta, além do mais, o seguinte:

“Em face das reclamações apresentadas, e não obstante a apreciação das informações constantes do processo e dos demais elementos trazidos é discutidos no decurso da reunião, não foi encontrado acordo entre os peritos representantes das partes, quer para os valores a considerar como resultados líquidos globais para efeitos de IRS quer para os montantes a liquidar adicionalmente para efeitos de IVA. Os fundamentos, para as correcções agora revistas, expostos na informação respeitam às omissões declarativas em IVA e IRS nos exercícios em causa e à inexistência de escrita.

Constituíram critérios, para as correcções, os seguintes: consideração das compras dadas como efectuadas a operadores espanhóis e após confirmação destas junto daqueles, por parte das autoridades fiscais de Espanha, margem de comercialização sobre as compras de 20%.

Estes critérios foram contestados pelo Sujeito passivo, que alega “... nunca apresentou qualquer declaração fiscal (quer de IVA quer de IRS) nem elaborou quaisquer registos contabilísticos pois nunca auferiu, em Portugal quaisquer rendimentos nem efectuou quaisquer transacções em território português até Outubro de 1999” e que sempre exerceu a sua actividade em Espanha sendo que se deslocava frequentemente a Portugal no sentido de “detectar oportunidades de negócio e, posteriormente, contactar potenciais interessados na aquisição de mercadorias que os seus “patrões” vendiam”. O sujeito passivo na sua reclamação acrescenta ainda que todas as aquisições intracomunitárias que lhe são agora imputadas são “da exclusiva responsabilidade do Sr. Hugo Cuesta, empresário espanhol...” e que o volume de compras efectuadas nunca esteve ao “... alcance um “simples promotor de vendas que vivia de comissões...” que recebeu em relação as ditas transmissões intracomunitárias de 2% líquida. Conclui assim, que os valores corrigidos devem ser naqueles termos, determinados.

O perito representante da Fazenda esclareceu o perito representante do sujeito passivo do conteúdo dos elementos que constam do processo deste, nomeadamente a existência de documentação disponibilizada pelas autoridades fiscais de Espanha, relativa às transmissões efectuadas no decurso dos anos em causa e que, na ausência de outras informações, as confirma.

Dado não ter sido alcançado acordo entre os peritos após discussão e apreciação de todos os elementos existentes e trazidos a esta reunião, tal como acima se deixou já referido, cada um dos intervenientes irá elaborar parecer devidamente fundamentado, da posição por si assumida, nos termos do n.º 6 do art. 92º da Lei Geral Tributária...» (cfr. fls. 6 a 8 do PA apenso).

M)

O perito representante da Fazenda elaborou o parecer constante de fls. 9 e 10 do PA apenso, nos termos seguintes:

“«Por não ter sido conseguido, entre os peritos, o acordo, após debate contraditório realizado nos termos do art. 91º da Lei Geral Tributária, elaboro na qualidade de perita representante da Administração Fiscal o seguinte parecer:

É proposta remissão para a acta, por nela se encontrarem insertos os fundamentos da reclamação apresentada pelo sujeito passivo bem como os motivos que impediram o acordo.

Tal como consta da informação elaborada pela fiscalização as correcções efectuaram-se tendo por base:

Quanto aos fundamentos: - a situação de não declarante para os exercícios em causa,  
- a consideração de inexistência de contabilidade decorrente da falta de cumprimento da notificação efectuada para efeitos da sua apresentação,  
- os elementos fornecidos pelas autoridades fiscais de Espanha em consequência de pedidos de informação de nível 3 efectuados no âmbito da cooperação administrativa intracomunitária.

Quanto aos critérios: - a consideração de 20% de margem bruta sobre os valores tomados para as aquisições, com base naquelas informações.

Após consulta efectuada ao processo do sujeito passivo verifiquei a existência dos documentos referidos, emitidos pelos fornecedores ALIMENTACION PENINSULAR AS, COMERCIAL MEDINA PULIDO SL e HERMANOS AYALA SOUSA SL, designadamente cópias de facturas processadas para e em nome do sujeito passivo, na sua maior parte assinadas por este ou por um seu representante, cópias de documentos onde consta a tomada das mercadorias para transporte por sua conta e responsabilidade, indicação e identificação do seu representante, cópias de folhas da conta caixa que evidenciam os pagamentos efectuados pelo sujeito passivo, durante todos os exercícios em causa e para as aquisições, cópias de alguns documentos de transporte (exemplar 1) com a indicação de local de descarga em Benavente e as indicações comuns prestadas pelos fornecedores de que a mercadoria fora transportada para Portugal por meios próprios, e que o pagamento se realizara em dinheiro vivo.

Possui-se ainda a informação prestada pelas autoridades fiscais de Espanha de que, no seguimento das diligências efectuadas, se concluiu terem tido as mercadorias como destino Portugal, com excepção das declaradas no sistema VIÉS por um outro fornecedor espanhol, COMERCIAL PIEDRA TRUJILLO SL.

Verifiquei também que os montantes que serviram de suporte às correcções são os resultantes do tratamento matemático das facturas acima referidas.

Nessa conformidade e dada a natureza da documentação existente parece-me ser de manter as correcções propostas não aceitando as pretensões do sujeito passivo quanto à prática de mera actividade de intermediação.

Santarém, 27 de Novembro de 2001.

O Perito Representante da Fazenda

Maria Madalena Pereira de Bastos Reis – I.T. n.º 2”.

N)

O Perito apresentado pelo impugnante elaborou o seu Parecer constante de fls. 11 do PA apenso, nos termos seguintes:

“1º - Reitera os termos da reclamação do contribuinte confirmando todos os dados deles constantes.

2º - Os elementos que apenas foram apresentados durante a reunião da comissão, nomeadamente facturas de compra das mercadorias, não comprovam que tenha sido o contribuinte o efectivo adquirente das mesmas já que o seu montante total ascende a mais de 300 mil contos, montante do qual o contribuinte não dispõe, nem nunca dispôs.

3º - Obviamente que a margem bruta é de 20% sobre o custo não tem qualquer correspondência com a realidade pois os montantes das comissões recebidas pelo contribuinte foram em média de 2,5% sobre o valor das mercadorias.

Acresce que a mencionada margem de 20% não é praticada quanto aos produtos em causa, no mercado português sob pena de tal facto ter como consequência que os produtos tivessem um preço de venda ao público superior ao normalmente praticado.

4º - Por último nem o relatório de fiscalização nem o vogal da Fazenda Publica apresentaram qualquer prova quanto ao destino das mercadorias presumivelmente vendidas pelo contribuinte.

Ou seja, as mercadorias cujo valor global ascende a mais de 300 mil contos terão desaparecido no transporte entre Espanha e Portugal ou em alternativa foram vendidas pelo seu efectivo proprietário que como é óbvio não é o contribuinte.

E como tal não pode ser tributado por operações que não praticou.

Lisboa, 28 de Novembro de 2001”.

O)

Com data de 29.1.2001 foi proferida a decisão a que se refere o art. 92º n.º 6 da LGT, referida na alínea G) do Probatório, nos seguintes termos:

“Após conclusão da reunião entre os peritos da administração tributária e do contribuinte, a que se refere o n.º 2 do artigo 92º da Lei Geral Tributária, constata-se que os mesmos não chegaram a acordo sobre a matéria tributável a liquidar, conseqüentemente cabe resolver, conforme dispõe o n.º 6 do artigo 92º da LGT.

Nestes termos, tendo presente a posição de ambos os peritos que integra a acta n.º 41 concluo que a valor proposto pelo Perito da Administração é o mais razoável tendo em consideração o exposto no respectivo parecer e, os factos explicitados no relatório elaborado pela fiscalização.

NOTIFIQUE-SE O CONTRIBUINTE;

Remeta-se o processo para o perito da administração tributária a fim de serem elaborados os respectivos documentos correctivos, conforme decidido” - (cf. fls. 5 do PA apenso)».

2.2. Quanto ao acórdão fundamento, assentou na factualidade seguinte:

«A).

Em 1995.11.13, o Impugnante apresentou declaração de início de actividade de “*agentes do comércio para grosso misto sem predominância*”, cujo CAE é o 051 190, ficando enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral para feitos de IVA e na categoria C de rendimentos para efeitos de IRS (cfr. fls. 31 do Processo Administrativo - PA junto aos autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

B).

Em 2001.02.20, entregou declaração de cessação de actividade com efeitos reportados a 1996.02.20 (cfr. fls. 31 do PA junto aos autos cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

C).

Em 2201.07.02, na sequência de acção de fiscalização à escrita do Impugnante, relativamente aos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999, os serviços de fiscalização tributária realizaram um projecto de relatório de inspecção tributária, tendo, em síntese, apurado a falta de entrega de declarações periódicas de IVA e das declarações anuais de IRS, a inexistência de contabilidade e obtido no âmbito da cooperação administrativa intracomunitária, informação relativa aos operadores espanhóis envolvidos em relações comerciais com o Impugnante. Determinou-se assim o volume de negócios, bem como o resultado tributável por recurso à aplicação de métodos indirectos (cfr. teor de fls. 57 a 72 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

D).

Em 2001.07.03, a Direcção de Finanças de Santarém emitiu o ofício n.º 4244, através do qual foi o Impugnante notificado (em data ilegível), por carta registada com aviso de recepção para, relativamente ao projecto acima melhor identificado, exercer o seu direito de audição, o que não fez (cfr. teor de fls. 50 e 51 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

E).

Em 2001.08.06, o Director de Finanças de Santarém, por delegação confirmou nos termos propostos, nomeadamente o recurso à aplicação dos métodos indirectos em sede de IRS e os consequentes efeitos para IVA, o Relatório da Inspeção Tributária realizado (cfr. teor de fls. 28 e 28 a 48 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

F).

Em 2001.10.01, não se confirmando com a decisão resultante das conclusões do relatório acima melhor identificado, o Impugnante apresentou pedido de revisão da matéria colectável (cfr. fls. 14 a 21 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

G).

Em 2001.11.29, o Presidente da Comissão Distrital de Revisão da Direcção de Finanças do Distrito de Santarém, “... tendo presente a posição de ambos os peritos que integra a acta n.º 41, conclui que o valor proposto pelo Perito da Administração é o mais razoável tendo em consideração o exposto no respectivo parecer e, os factos explicitados no relatório elaborado pela fiscalização...” (cfr. fls. 5 a 12 do PA junto aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

H).

Com data limite de pagamento 2002.03.13, foi emitida a liquidação n.º 2002 5350027127 (cfr. fls. 23 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

I).

O Impugnante não foi ouvido antes da liquidação acima melhor identificada.

J).

Em 2002.06.13 deu entrada a presente impugnação judicial (cfr. carimbo apostado no canto superior direito de fls. 2 dos autos);

K).

Do relatório da inspecção referida na alínea C). que antecede, consta dos seus pontos IV e V:

**“IV – Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos**

*Por estar em falta com a entrega das declarações de IVA e IRS referentes aos exercícios em análise*

*Pela Inexistência de contabilidade verificam-se os pressupostos para a determinação do resultado tributável por métodos indirectos, tal como preconizam a alínea a) do n.º 1 do artº 51.º do CIRC, aplicável por remissão do artº 31.º do CIRS, artigos 84º do CIVA e alínea b do artigo 87º e da alínea a) do artigo 88º da LGT.*

**V - Critérios de cálculos dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos**

*Uma vez que não nos foi apresentado qualquer documento ou registo de vendas efectuadas, propomos aplicar a margem bruta de venda de 20% sobre o custo. Assim obtemos (...).”*

L).

Da acta da reunião da CDR, a que se faz alusão na precedente alínea G)., que teve lugar em 2001NOV26, para além de se afirmar a impossibilidade de se conseguir acordo entre os peritos das partes, consta, ainda e designadamente, o seguinte:

“(…)

*Os fundamentos, para as correcções agora revistas, expostos na informação respeitam às omissões declarativas em IVA e IRS nos exercícios em causa e à inexistência de escrita.*

*Constituíram critérios para as correcções, os seguintes: consideração das compras como efectuadas a operadores espanhóis e após confirmação destas junto daqueles, por parte das autoridades fiscais de Espanha, margem de comercialização sobre as compras de 20%*

*Estes critérios foram contestados pelo Sujeito passivo, que alega nunca apresentou qualquer declaração fiscal (quer de IVA quer de IRS) nem elaborou quaisquer registos contabilísticos pois nunca auferiu, em Portugal quaisquer rendimentos nem efectuou quaisquer transacções em território português até Outubro de 1999 e que sempre exerceu a sua actividade em Espanha (...).” O sujeito passivo na sua reclamação acrescenta ainda (...) o volume de compras efectuadas nunca esteve ao “... alcance de um “simples» promotor de vendas que vivia de comissões (...)” (cfr. proc. administ. Apenso).*

M).

Em decorrência da falta de acordo a que se faz menção na alínea que antecede, os peritos da AF e do recorrente, elaboraram os seus pareceres, datados, respectivamente, de 27 e 28 de Novembro de 2001, neles consignando, além do mais, o seguinte:

**Laudo do perito da FP;**

*“É proposta remissão para a acta, por nela se encontrarem insertos os fundamentos da reclamação apresentada pelo sujeito passivo bem como os motivos que Impediram o acordo.*

*Tal como consta da informação elaborada pela fiscalização as correcções efectuaram-se tendo por base:*

*Quanto aos fundamentos;*

- a situação de não declarante para os exercícios em causa,*
- a consideração de inexistência de contabilidade decorrente da falta de cumprimento da notificação efectuada para efeitos da sua apresentação,*
- os elementos fornecidos pelas autoridades fiscais de Espanha em consequência de pedidos de informação de nível 3 efectuados no âmbito da cooperação administrativa intracomunitária. Quanto aos critérios:*

*- a consideração de 20% de margem bruta sobre os valores tomados para as aquisições, com base naquelas informações.*

*Após consulta efectuada ao processo do sujeito passivo verifiquei a existência dos documentos referidos, emitidos pelos fornecedores (...) designadamente cópias de facturas processadas para e em nome do sujeito passivo, na sua maior parte assinadas por este ou por um representante, cópias de documentos onde consta a tomada das mercadorias para transporte por sua conta e responsabilidade, indicação e identificação do seu representante, cópias de folhas da conta caixa que evidenciam os pagamentos efectuados pelo sujeito passivo, durante todos os exercícios em causa e para as aquisições, cópias de alguns documentos de transporte (exemplar 1) com a indicação do local de descarga em Benavente e as Indicações comuns prestadas pelos fornecedores de que a mercadoria fora transportada para Portugal por meios próprios e que o pagamento se realizara em dinheiro vivo.*

*Possui-se ainda a informação prestada pelas autoridades fiscais de Espanha de que, no seguimento das diligências efectuadas, se concluiu terem tido as mercadorias como destino Portugal, com excepção das declaradas no sistema VIES por um outro fornecedor espanhol (...).*

*Verifiquei também que os montantes que serviram de suporte às correcções são os resultantes do tratamento matemático das facturas acima referidas.*

*Nesta conformidade e dada a natureza da documentação existente parece-me ser de manter as correcções propostas, não aceitando as pretensões do sujeito passivo (...)*

**Laudo do perito do Recorrente;**

*(...)*

*1.º - Reitera os termos da reclamação do contribuinte confirmando todos os dados deles constantes.*

*(...)*

*3.º - Obviamente que a margem bruta é de 20% sobre o custo não tem qualquer correspondência com a realidade pois os montantes das comissões recebidas pelo contribuinte foram em média de 2,5% sobre o valor das mercadorias.*

*Acresce que a mencionada margem de 20% não é praticada quanto aos produtos em causa, no mercado português sob pena de tal facto ter como consequência que os produtos tivessem um preço de venda ao público superior ao normalmente praticado.*

*(...)*

*(cfr. proc. administ. Apenso).*

N).

Em 2001N0V29 foi proferida pelo DFinanças, por delegação, decisão ao abrigo do art.º 92.º/6 da LGT, do seguinte teor;

*“Após conclusão da reunião entre os peritos da administração tributária e do contribuinte, a que se refere o n.º 2 do artigo 92.º da Lei Geral Tributária, constata-se que os mesmos não chegaram a acordo sobre a matéria tributável a liquidar, conseqüentemente cabe resolver, conforme dispõe o n.º 6 do artigo 92.º da LGT.*

*Nestes termos tendo presente a posição de ambos os peritos que integra a acta n.º 41 concluo que o valor proposto pelo Perito da Administração é o mais razoável tendo em consideração o exposto no respectivo parecer e os factos explicitados no relatório elaborado pela fiscalização*

*(...)*

*Remeta-se o processo para o perito da administração tributária a fim de serem elaborados os respectivos documentos correctivos, conforme decidido.”*

*(cfr. proc. administ. Apenso)».*

*\*\*\**

3.1. Suscita a recorrida Fazenda Pública a questão da admissibilidade de um recurso fundado em oposição de acórdãos em que os arestos recorrido e fundamento foram proferidos na mesma data.

Mas a verdade é que não se vê obstáculo legal a que os acórdãos recorrido e fundamento sejam contemporâneos.

É seguro que, nesta modalidade de recurso, se exige que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado. A recorrida não contesta que tal aconteça com o acórdão de 4 de Julho de 2006 proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 1149/06.

Nada a lei dispõe – nem a recorrida o aponta, limitando-se a manifestar estranheza – quanto à anterioridade do acórdão fundamento relativamente ao recorrido. Portanto, não é impossível que, prolatados dois arestos na mesma data, um transite em julgado e outro não, servindo este de fundamento no recurso por oposição de acórdãos interposto daquele.

Improcede, conseqüentemente, a questão suscitada pela Fazenda Pública.

3.2. Importa, então verificar a existência da invocada oposição entre os dois acórdãos em confronto, cumprindo notar que o de 4 de Abril de 2001, no processo n.º 25611, deste Supremo Tribunal Administrativo, não está em causa, uma vez que foi decidido, sem reacção do recorrente, que não havia, quanto a ele, a alegada oposição (supra, ponto 1.3.).

Tal oposição é contestada pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, estribado em que «a divergência de sentidos das decisões constantes do acórdão recorrido e do acórdão fundamento não resulta de entendimentos opostos sobre a interpretação e aplicação de idênticas normas jurídicas, antes divergentes julgamentos conclusivos sobre matéria de facto, como natural corolário do princípio da livre apreciação da prova efectuada por cada tribunal».

Mas não parece que seja assim.

A única questão colocada a este Tribunal, conforme claramente resulta das conclusões das alegações do recorrente, transcritas no antecedente ponto 1.1., respeita ao modo como, nos arestos em confronto, foi apreciado e decidido o vício formal relativo à fundamentação do acto de liquidação impugnado.

Obviamente, não há identidade entre os actos de liquidação impugnados em cada um dos arestos recorrido e fundamento; mas ambos esses actos assentam em fundamentação de todo igual, consubstanciada nos relatórios da inspecção de que foi alvo o sujeito passivo (ora recorrente), na acta da comissão de revisão, nos laudos dos peritos que a integraram, e na decisão final tomada pelo Director de Finanças.

Ora, são de facto, e a sua «formulação consubstancia actividade no domínio da fixação da matéria de facto», «os juízos de valor cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, que não apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista nem para a formação especializada do julgador, nem estão presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei», como se lê no sumário do recente acórdão – 3 de Julho de 2007 – proferido pela Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal no processo n.º 443/07.

O que não é o caso dos juízos que incidiram, nos dois acórdãos, sobre a questão da fundamentação. Essa fundamentação está plasmada nas peças referidas, que ambos consideraram, consignando-as na matéria de facto, e examinaram, subsumindo o seu conteúdo fundamentador ao critério legal que retiraram da lei quanto às exigências de fundamentação. Se um dos acórdãos considerou que em tais peças se continha fundamentação bastante, e o outro decidiu ao invés, foi porque a sua sensibilidade jurídica os fez interpretar diversamente o critério da lei: um, de um modo mais exigente, o outro, de maneira menos rigorosa.

E, deste modo, não estamos perante meros juízos conclusivos sobre matéria de facto, acessíveis ao homem comum, mas de juízos feitos com apelo à sensibilidade jurídica dos julgadores, referidos a critérios legais.

Ou seja, existe divergência quanto às soluções jurídicas a que ambos chegaram, em resultado da diversa subsunção à mesma lei que os dois fizeram dos mesmos factos – e tal é motivo de recurso por oposição de acórdãos.

3.3. Quanto à questão de fundo, consiste ela, como já se apontou, em saber se o acto de liquidação impugnado está suficientemente fundamentado, como entendeu o acórdão recorrido, ou se não satisfaz as exigências formais da lei relativas à fundamentação, como decidiu o acórdão fundamento.

Viu-se, também, que nos dois processos foram apreciadas duas liquidações distintas: naquele em que foi proferido o aresto recorrido, tratava-se da liquidação de IRS relativa ao ano de 1997, e naquele em que foi prolatado o acórdão fundamento da liquidação de IRS do ano de 1998. Notou-se, também, que ambas as liquidações resultaram de uma mesma acção inspectiva, a que se seguiu a elaboração de um só relatório, reclamação para a comissão de revisão, elaboração de laudos de cada um dos peritos que a integraram, e decisão final única, em 29 de Novembro de 2001 (no acórdão recorrido indica-se Janeiro em lugar de Novembro - «1» em vez de «11» -, por lapso manifesto), pelo Director de Finanças.

Tudo isto está amplamente reflectido no alargado capítulo que qualquer dos acórdãos consagrou à factualidade.

3.4. Ora, se, no tocante à opção pelo apuramento da matéria colectável mediante métodos indiciários, a fundamentação é bastante, consistindo na invocação da falta de apresentação pelo sujeito passivo de contabilidade ou quaisquer outros elementos que permitissem apurar o volume dos seus negócios, acompanhado da obtenção de informações, junto das autoridades espanholas, de que lhe tinham sido feitos fornecimentos a partir daquele país, com destino a Portugal, já no que concerne à margem de comercialização atribuída – 20% – não há qualquer explicação.

Com efeito, o que consta do relatório da inspecção, a este propósito, é o seguinte:

«Uma vez que não nos foi apresentado qualquer documento ou registo de vendas efectuadas, propomos aplicar a margem bruta de venda de 20% sobre o custo. Assim obtemos: (...)».

A acta da comissão de revisão nada acrescenta de útil, neste domínio, limitando-se a noticiar a discordância do sujeito passivo.

O mesmo se pode dizer do parecer do perito representante da Fazenda Pública, que se queda na reafirmação do antecedente; e do que foi elaborado pelo perito representante do contribuinte, que não faz senão afirmar a falta de «correspondência com a realidade» da margem de comercialização de 20%.

E foi «tendo presente a posição de ambos os peritos que integra a acta» e «os factos explicitados no relatório elaborado pela fiscalização» que o Director de Finanças decidiu.

Assim, pode concluir-se, com o acórdão recorrido, que «é possível, através da fundamentação usada, saber que o que levou os Serviços de Fiscalização a proceder à correcção em causa, foi a constatação, em resultado da fiscalização feita, que, através do resultado do pedido de informação nível 3, no âmbito da cooperação administrativa intracomunitária, se apurou que o recorrente efectuou, no ano de 1998, compras nos valores ali indicados ao fornecedor Hermanos Ayala Sousa SL, e que, por estar em falta com a entrega das declarações de IVA e IRS referentes a esse exercício e por inexistência de contabilidade, a AT entendeu que se verificam os pressupostos para a determinação do resultado tributável por métodos indirectos, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 51º do CIRC, aplicável por remissão do art. 31º do CIRS, do art. 84º do CIVA e da alínea b) do art. 87º e da alínea a) do art. 88º da LGT».

Mas já se não pode dizer que há fundamentação – um mínimo de fundamentação – relativamente à escolha da margem de lucro de 20% que, aplicada às vendas indirectamente apuradas, levou a Administração a concluir que o contribuinte tinha auferido um determinado volume de proveitos.

Quanto a este ponto, a fundamentação é de todo inexistente. Tal como, aliás, se afirma no acórdão fundamento: «o relatório da inspecção, no que concerne à ponderação da margem bruta de 20% sobre o custo, nada mais refere do que esse mesmo juízo conclusivo, isto é que a tal título, utilizou, em tal montante a referida taxa percentual; temos, no entanto, por patente que, de tal relatório não é possível descortinar, minimamente, a razão porque se entendeu de ponderar uma taxa percentual de 20% e não de um qualquer outro valor, já que nenhuma circunstância de facto é referenciada que a permita extrapolar, sequer, como plausível»; «sobre as razões que determinaram a AF a ponderar a referida taxa de 20%, temos por inexorável, repete-se, a conclusão de que o referido relatório, mas não só, já que também os pareceres dos peritos, são de todo omissos». Pelo que, conclui o acórdão fundamento, «a fixação do “quantum” da matéria colectável, no caso em análise, carece de fundamentação, inquinando, medida, de ilegalidade o acto tributário impugnado».

Procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recorrente.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e, com ele, a sentença que apreciou, julgando procedente a impugnação judicial e anulando o acto de liquidação adicional de IRS relativo ao ano de 1997.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro 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*.

## Acórdão de 24 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional — Oposição de acórdãos — Identidade fáctica.*

### Sumário:

*Inexiste oposição de acórdãos, por não existir identidade da situação de facto, se o aresto recorrido considerou provado que os cheques auto foram oferecidos aos clientes da contribuinte e entregues com os veículos locados e, no acórdão fundamento, não se provou o destino que lhes foi dado.*

Processo n.º 454/07-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Renticentro — Aluguer de Automóveis, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

A Fazenda Pública vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo – Norte, que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que, por sua vez, quanto a liquidações de IRC dos exercícios de 1992 e de 1993, julgou parcialmente procedente a impugnação judicial, deduzida por Renticentro – Aluguer de Automóveis, Lda., e, conseqüentemente, anulou-as na parte relativa à tributação de despesas confidenciais e dos juros compensatórios correspondentes.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. *O acórdão recorrido, ao pretender que a administração fiscal considerou confidencial a operação de compra de cheques auto, incorreu em evidente raciocínio.*

2. *A administração fiscal nunca pôs em causa que a aquisição de cheques-auto se encontrava devidamente documentada através das notas de venda do Banco emissor.*

3. *Essa aquisição não corresponde, porém, a qualquer custo ou despesa, segundo o critério contabilístico, recebido e adoptado pelo C.I.R.C.*



4. A compra de cheques-auto consubstancia uma mera troca de disponibilidades da empresa, uma alteração da composição do seu activo.

5. A administração fiscal considerou como confidencial o custo lançado a débito da conta “Artigos para Oferta” e “Publicidade”, no momento e pelo valor total da aquisição dos cheques-auto.

6. Ao efectuar esse lançamento, a Recorrida evidenciou que a empresa tinha sacrificado e reduzido o seu activo, através da entrega dos ditos cheques aos seus clientes.

7. Não dispondo a empresa de elementos documentais que comprovem essa utilização, vedado se encontra à administração fiscal saber se os ditos cheques efectivamente foram usados como oferta a clientes, quem estes eram e que valores receberam.

8. O desconhecimento de todos estes elementos implica que a despesa seja qualificada como confidencial e tributada nos termos do D.L. 192/90, de 9 de Junho.

9. O acórdão-fundamento fez correcta apreciação das realidades subjacentes à correcção efectuada pela administração fiscal e considerou, como se impunha, que era aplicável o artigo 4.º do D.L. 192/90, de 9 de Junho.

10. Essa decisão é correcta e deve ser mantida, com a consequente revogação do acórdão recorrido.

11. Este violou o já aludido artigo 4.º do D.L. 192/90, de 9 de Junho.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da existência da alegada oposição, sendo que “a convicência da fundamentação do acórdão-fundamento [do STA – secção de Contencioso Tributário -, proferido em 15 de Junho de 2006 no processo n.º 45/05] justifica a resolução do conflito no sentido da confirmação da sua doutrina”.

E, corridos os vistos legais, há que decidir.

Em sede factual, vem apurado que:

I. No acórdão recorrido:

3.1.1. Em 96.12.19, os Serviços de Fiscalização Tributária preencheram o mapa de apuramento Mod. DC - 22 relativo ao exercício de 1994, tendo sido aposta no quadro 20 [APURAMENTO DO RESULTADO PARA EFEITOS FISCAIS] campo 14 [Despesas confidenciais (artigo 41.º, n.º 1, alínea h)] a quantia de Esc. 11.150.000\$00 e no quadro 22 [FUNDAMENTAÇÃO DAS CORRECÇÕES EFECTUADAS] o seguinte:

«Na conta Fornecimentos e Serviços Externos - Publicidade e Propaganda foi registado o valor de esc. 11.378.510\$00 sendo esc. 11.150.000\$00 respeitantes à aquisição de cheques auto ao Banco Pinto & Sotto Mayor.

Estes documentos ao consubstanciarem apenas um movimento financeiro estabelecido entre a empresa e o Banco (cheque auto é “equivalente” a dinheiro), não justificam um custo fiscal, na medida em que não nos evidenciam, nomeadamente, o consumo dos bens ou serviços por parte da empresa; o sujeito passivo que porventura os possa ter transmitido e ainda o beneficiário destes cheques, que a empresa pela pessoa responsável alegou ter sido os seus clientes mas que não identificou.

Face ao exposto, estas despesas a “título de publicidade”, assumem o carácter de confidenciais pelo que tendo sido contabilizadas como custo do exercício não serão dedutíveis para efeitos de (determinação do lucro tributável, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC sendo ainda tributáveis, digo tributadas autonomamente de harmonia com o artigo 4º do Dec. -Lei n.º 192/90, de 9 de Junho.»;

3.1.2. Através de carta registada datada de 1997.06.25, a Impugnante foi notificada dos fundamentos das correcções a que alude o n.º anterior;

3.1.3. Em 97.07.15, a Impugnante foi notificada da liquidação adicional de I.R.C. relativa ao exercício de 1994, à qual foi atribuído o n.º 8910010283, sendo o total dos prejuízos apurados de Esc. 3.650.118\$00;

3.1.4. A impugnação da liquidação a que alude o n.º anterior deu entrada no Serviço de Finanças de Figueira da Foz l em 97.10.15;

3.1.5. Os mesmos Serviços de Fiscalização Tributária I da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra procederam a exame à escrita da Impugnante dos exercícios de 1992, 1993, 1994, 1995 e 1996, em resultado da qual foi elaborado, em 97.03.24, o relatório de fiscalização de que se junta cópia integral no processo administrativo em apenso, cujo teor aqui dou por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos, e de onde, além do mais, consta o seguinte:

«3.3. Análise Contabilístico — Fiscal

Analisados os elementos que nos foram facultados pelo sujeito passivo dos anos em causa, bem como os mencionados nas declarações periódicas de rendimentos modelo 22 desses exercícios, verificamos as seguintes situações anómalas no âmbito dos impostos descritos:

3.3.1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

3.3.1.1. Custos não aceites fiscalmente

Examinada a estrutura dos custos dos exercícios de 1992 a 1995, verificamos que contabilizou como custos do exercício de 1992 e 1993, despesas referentes ao exercício de 1991, que correspondem às facturas n.ºs 4217 e 4319, emitidas pela Sociedade Figueira Praia, SA, respectivamente em 31/05/91 e 30/06/91, por salários de gerência dos meses de Janeiro a Maio de 1991 e por serviços prestados, nos montantes de, pela mesma ordem, 2.077.400\$00 e 500.000\$00 - ver anexo 20.

Estas importâncias referentes ao exercício de 1991 foram imputadas, indevidamente, com recurso à conta 2729, aos exercícios em apreço.

Dado o princípio da especialização dos exercícios, consignado no Plano Oficial de Contabilidade e o disposto no n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, as importâncias, discriminadas no quadro que segue, nos montantes de 715.930\$00 e 787.523\$00, respectivamente dos anos de 1992 e 1993, não poderão ser aceites como custos para efeitos fiscais, nestes exercícios:

(segue quadro)

### 3.3.1.2. Despesas confidenciais

Analisada a conta Fornecimentos e Serviços Externos, com destaque para as sub contas artigos para Ofertas, nos anos de 1992 e 1993, e Publicidade e Propaganda no exercício de 1995, apuramos terem sido contabilizados como custos documentos referentes à aquisição de cheques auto ao Banco Pinto & Sotto Mayor- ver anexo 20.

Estes documentos, que consubstanciam apenas um movimento financeiro, estabelecido entre o sujeito passivo e a instituição financeira, não justificam um custo fiscal, pois que o cheque auto é equivalente a dinheiro, na medida em que não nos evidenciam, nomeadamente, o consumo de bens ou serviços por parte da empresa.

Foi alegado que estes meios de pagamento foram dados a clientes, não os tendo no entanto identificado.

Caso os mesmos tivessem servido como meio de pagamento em combustível para as viaturas do sujeito passivo, o documento contabilístico de suporte do custo seria a factura emitida pelo fornecedor, e então estaríamos em presença de um custo duplicado.

Porém, dada a forma como foi contabilizado, estaríamos perante ofertas a entidades não identificadas, o que nos leva a caracteriza-los como despesas confidenciais e /ou não documentadas, não aceites fiscalmente e como tal não dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, sendo tributadas autonomamente, de harmonia com o disposto no artigo 4.º do D.L 192/90, de 9 de Julho, nas redacções em vigor ao tempo.

Assim, as importâncias a seguir discriminadas, nos montantes de 5.583.330\$00, 12.426.666\$00 e 3.425.000\$00, respectivamente dos anos de 1992, 1993 e 1995 não poderão ser aceites como custos para efeitos fiscais, nestes exercícios:

(segue quadro)

3.1.6. Foram efectuadas as correspondentes liquidações adicionais, referentes aos exercícios de 1992 e de 1993, nas datas, com os n.ºs pelos valores e com as datas limite de pagamento que seguem:

I.R.C.	8310016065	97.08.05	5.414.064\$00	97.10.01
I.R.C.	8310015904	97.09.29	8.871.236\$00	97.09.29

3.1.7. As impugnações das liquidações a que alude o n.º anterior deram entrada no Serviço de Finanças de Figueira da Foz I em 97.12.16;

Mais se provou que:

3.1.8. A Impugnante tem por objecto o aluguer de automóveis sem condutor.

3.1.9. Dentro da prática seguida pelas empresas concorrentes, a Impugnante oferecia a clientes “cheques auto”, entregando-lhes ainda os veículos locados com o depósito de gasolina cheio.

Factos Não Provados

Todos os restantes, sendo com interesse os seguintes:

3.2.1. Não se provou que as despesas tituladas pelas facturas n.ºs 4217 e 4319 fossem “custos de arranque”.

3.2.2. Não se provou que os cheques auto a que se alude em 3.1.9. supra fossem atribuídos à maioria dos clientes.

II. No acórdão fundamento:

a) No exercício de 1996, a impugnante contabilizou como custos do exercício a compra de cheques auto no valor de 9.945.000\$00.

b) O único suporte documental de tais despesas é o talão de venda emitido pela instituição bancária.

c) A Administração tributária considerou que tais encargos não se encontram devidamente documentados e, como tal, efectuou correcção à matéria tributável naquele montante referido na alínea a).

d) Por outro lado, tributou tais despesas autonomamente, à taxa de 25%, nos termos do art. 4.º do DL n.º 192/90, de 9 de Junho.

e) Em consequência dessa e de outras correcções, foi efectuada a liquidação de IRC, juros compensatórios e derrama, cuja nota demonstrativa consta de fls. 16 e que aqui se dá por reproduzida no seu teor.

f) O prazo para pagamento voluntário da referida liquidação terminou em 6 de Outubro de 1999.

g) A impugnante pagou a quantia liquidada em 6 de Outubro de 1999.

h) Em 11 de Novembro de 1999, a impugnante apresentou reclamação graciosa contra a dita liquidação.

i) Essa reclamação foi indeferida por decisão notificada à impugnante em 10 de Maio de 2002.

j) A presente impugnação foi apresentada em 24 de Maio de 2002.

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 da alínea b) do artigo 30.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno - por oposição de julgados da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e da mesma Secção do Tribunal Central Administrativo - 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 Norte, de 12 de Janeiro de 2006 – recurso n.º 373/00, a fls. 176 e ss., e o acórdão fundamento, do STA – secção de Contencioso Tributário, de 15 de Junho de 2006 – processo n.º 045/05.

Ora, as duas decisões julgaram, com efeito, a mesma questão de direito: a de saber se as despesas que o contribuinte declarou como custos fiscais e relativas à compra de cheques auto seriam, ou não, de considerar como despesas confidenciais.

Sendo que o aresto recorrido as qualificou como custo e o acórdão fundamento como despesas confidenciais.

Todavia, o aresto recorrido deu como “provado que, efectivamente e dentro da prática seguida pelas empresas concorrentes, a Impugnante oferecia aos clientes cheques auto” (ponto 3.1.9 do probatório), tendo assim ficado “demonstrado que os cheques auto eram utilizados como ofertas a clientes”.

“Ou seja, as ofertas existiram mesmo”, “não estando em causa que houve custos com ofertas de cheques auto”.

Situação fáctica que diverge da analisada no acórdão fundamento. Do probatório desta decisão “resulta que, no exercício de 1996, a impugnante contabilizou como custos do exercício a compra de cheques auto no montante de Esc. 9.495.000\$00, tendo como único suporte documental o talão de venda emitido pela instituição bancária” – cfr. alíneas a) e b) do probatório. No entanto, “se tal talão demonstra que a impugnante adquiriu tal montante em cheques auto, nada demonstra quanto à sua utilização, nem por quem foram utilizados, e daí que não se possa falar em verdadeira despesa ou custo”.

Assim, no caso do aresto recorrido conhecia-se o destino dado aos cheques auto. O que não sucedeu no acórdão fundamento.

E, não havendo identidade de situações de facto, inexistente a invocada oposição, nos preditos termos.

Aliás, a doutrina do acórdão fundamento é a mesma da do aresto recorrido. Com efeito, entendeu-se naquele acórdão que se o destino dos cheques auto fosse conhecido, a qualificação jurídica seria distinta: “A posse pela impugnante de tais cheques auto não implica, por si só, qualquer despesa. Contudo, já existiria tal custo se a impugnante utilizasse tais cheques auto no abastecimento dos seus veículos. A despesa existiria nesse momento. Contudo, na situação concreta dos autos, não se sabe o que aconteceu a tais meios de pagamento (...)”.

Termos em que se acorda dar por findo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2007. — Domingos Brandão de Pinho (relator) — 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.

**Acórdão de 24 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Recurso para o Tribunal Pleno. Oposição de acórdãos. Soluções opostas. Identidade factual. Ónus de prova.*

**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 — Exige-se igualmente identidade factual.*
- III — Não há oposição de acórdãos se se provou, no acórdão recorrido, que determinadas importâncias em dinheiro entraram na conta bancária dos impugnantes (assim se considerando que se estava perante um adiantamento por conta dos lucros), e no acórdão fundamento, de decidiu que se desconhecia o paradeiro de outras determinadas importâncias em dinheiro.*
- IV — Também não se pode falar em oposição de acórdãos, por diversa perspectiva jurídica sobre se a repartição do ónus de prova que possibilitou a solução jurídica encontrada no acórdão recorrido, se a questão jurídica do ónus de prova, mesmo que resolvida no sentido propugnado pelos recorrentes, não podia, no caso, conduzir a solução diversa, por ter havido um outro conjunto de provas consideradas nesse aresto.*

Processo n.º 473/07-50.

Recorrente: Graciliano da Silva Teixeira e Outra

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. GRACILIANO DA SILVA TEIXEIRA e ROSA DE OLIVEIRA RODRIGUES DA SILVA TEIXEIRA**, com os demais sinais dos autos, interpuseram recurso para este Pleno do acórdão proferido pelo TCA – Sul, que negou provimento a um recurso jurisdicional interposto de uma sentença proferida pelo Mm. Juiz do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que julgara improcedente uma impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IRS, referente ao exercício de 1997.

Alegaram oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator do TCA entendeu que, no caso, pode ocorrer a invocada 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.

Vea-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:

“No acórdão recorrido estabeleceu-se, além do mais, que as quantias em questão “entraram na esfera patrimonial” do recorrente, e, assim, têm de ser consideradas adiantamento de lucros.

“No acórdão fundamento estabeleceu-se, a esse propósito, matéria de facto diferente: as quantias em questão foram recebidas pela sociedade, mas “eclipsaram-se, desconhecendo-se o seu paradeiro”; e não se tendo provado terem sido lançadas em conta-corrente do impugnante escriturada na sociedade decidiu-se não se poder considerar que “foram embolsadas a título de lucros ou adiantamento de lucros”.

“Ora, na ausência de identidade de factualidade subjacente a ambos os acórdãos não há oposição de julgados relevante”.

E sobre a questão pronunciou-se a recorrida Fazenda Pública, defendendo, também ela, que são diversas as questões fácticas, com a inerente divergência nas soluções jurídicas.

Vejamos então.

Escreveu-se no acórdão recorrido:

“Ora, no caso, ... a factualidade apurada e provada nos autos (a Certisata registou na contabilidade facturas de diversos fornecedores ... que haviam sido pagas com cheques emitidos ao portador e estes vieram a ser depositados nas contas particulares do sócio gerente), consubstancia a existência de indícios sérios e credíveis de omissão de rendimentos por parte dos recorrentes, pois que se prova que tais quantias entraram na esfera patrimonial do dito sócio gerente.

“E dado que, por outro lado, os impugnantes não fizeram qualquer prova da verificação de factos ou circunstâncias que afastassem a legitimidade e adequação desse juízo e desse entendimento, há que concluir que os elementos indiciários apontados pela AT são, no caso e face à globalidade da prova dos autos, suficientes para chegar ao juízo a que a mesma AT chegou quanto à citada omissão de proveitos”.

E, explicitando antes a sua linha de pensamento jurídico, escreveu-se no citado acórdão:

“No regime legal vigente, a declaração de rendimentos sujeitos a tributação compete ao contribuinte, impondo a lei à AT o dever de fiscalizar tal declaração com a consequente possibilidade de recurso a meios alternativos de fixação da matéria tributável, nos termos também definidos na lei.

“Neste caso, cabe à AT o dever de demonstração da ocorrência dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável), impendendo, ao invés sobre o administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos.

“Este entendimento, no entanto, tem de ser temperado com o princípio da descoberta da verdade material e, por consequência, também, com o da oficiosidade de investigação e indagação das provas, que rege o procedimento tributário.

“E desta conjugação resulta que o ónus da prova, nos termos antes referidos, não assume, no caso, uma natureza formal ou adjectiva, mas, antes, natureza substantiva ou material, do que resulta que, apesar de nenhuma das partes ter uma particular incumbência de provar o que quer que seja, a decisão final não pode, no entanto e pela impossibilidade legal de manutenção de um *non liquet*, deixar de desfavorecer a parte que se encontrava onerada à prova dos necessários e relevantes factos.

“No caso dos autos, é à AT que se impõe demonstrar a ocorrência de circunstancialismo de facto justificativo de uma não aceitação da declaração de rendimentos do contribuinte – no caso traduzida na ausência de declaração da importância aqui em causa como sujeita a tributação em sede de IRS. E caso tal demonstração ocorra, cabe, então, ao recorrente fazer a prova de que, apesar da regularidade formal de actuação da AT, o entendimento que ela sufraga não tem correspondência com a realidade das coisas”.

Podíamos ver aqui a consagração de uma repartição do ónus de prova:

Sobre a FP incumbia o ónus de demonstrar a ocorrência dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação – no caso, o recebimento de importâncias que, arrecadadas embora pela sociedade, acabaram na conta dos impugnantes, daí se deduzindo, até pelas regras da experiência, que se tratava de adiantamento por conta de lucros.

Ao contribuinte incumbia o ónus de provar que, não obstante aquele recebimento, não se estava perante um tal adiantamento.

Se isto parece ser o entendimento expresso no acórdão recorrido, já veremos depois que, na situação concreta, houve mais do que uma simples presunção.

E que dizer do acórdão fundamento?

A questão aí decidida foi posta, nesse aresto, do seguinte modo:

“Saber se a sentença incorreu em erro de julgamento ao considerar ferida de ilegalidade a liquidação por não ter considerado que o valor referente às facturas pela sociedade e pagas, não relevado contabilisticamente, constitui adiantamento por conta de lucros de administradores”.

E o acórdão fundamento dá-nos uma panorâmica do probatório, no ponto específico.

Escreveu-se:

“Mais evidencia o probatório que, embora os referidos montantes tivessem sido recebidos pela sociedade, os mesmos se eclipsaram, desconhecendo-se o seu paradeiro”.

Podemos constatar desde logo uma diferença fáctica relevante.

Na verdade, enquanto se provou, no acórdão recorrido, que as importâncias em causa entraram na conta bancária dos impugnantes, aqui no acórdão fundamento, desconhece-se o seu paradeiro.

Tal seria bastante para concluirmos que, perante situações fácticas inteiramente diversas, não se pudesse falar em diversas soluções jurídicas.

A isto se podia obter com o seguinte excerto do acórdão fundamento:

“A recorrente (Fazenda Pública) questiona que tal presunção legal seja a única que podia cobrir o caso concreto, pois entende que é operante o regime geral de presunções e, assim, por qualquer meio de prova, maxime a prova indirecta, baseada nas regras gerais da vida ou experiência comum.

“Atenta a clareza do texto legal afigura-se que não lhe assiste qualquer razão. *A presunção de adiantamentos de lucros só poderia actuar se existisse lançamento em conta-corrente do impugnante e escriturada na sociedade*”.

E poderíamos ver aqui uma solução legal que cobrisse a hipótese versada no acórdão recorrido – e temos dúvidas que realmente assim seja –, encontrando aí uma antítese discursiva, com oposta solução jurídica.

Mas mesmo assim, tal não seria relevante, face à seguinte passagem do acórdão recorrido:

“... há que concluir que os elementos indiciários apontados pela AT são, no caso e face à *globalidade da prova* dos autos, suficientes para chegar ao juízo a que a mesma AT chegou quanto à citada omissão de proveitos”.

Ou seja: não foi só a repartição do ónus de prova que possibilitou a solução jurídica encontrada no acórdão recorrido.

Mais do que isso: há um conjunto de elementos de prova que levaram à solução jurídica encontrada.

Ou seja: a questão jurídica do ónus de prova, mesmo que resolvida no sentido propugnado pelos recorrentes, não podia, no caso, conduzir a solução diversa.

E como é sabido, a controvérsia sobre uma questão jurídica só tem interesse se for de molde a, no caso concreto, poder redundar em solução jurídica diversa.

O que, como vimos, na hipótese dos autos, nunca aconteceria.

Não pode pois falar-se em soluções jurídicas opostas.

E, assim sendo, não se pode falar em oposição de acórdãos.

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa e justiça em 200 € e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 24 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Jorge de Sousa* — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* — *António Calhau* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 24 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Oposição de acórdãos. Cheques auto.*

### Sumário:

- I — *Para que haja oposição de acórdãos é necessário 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.*
- II — *Verifica-se tal oposição se os dois arestos em confronto curam de saber da qualificação dos chamados cheques auto como despesas confidenciais e/ou não documentadas, nos termos e para os efeitos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, sendo que o acórdão recorrido se decidiu pela negativa e o fundamento, pela positiva.*

- III — *Os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores.*
- IV — *A aquisição destes cheques consiste na mera troca de meios de pagamento e não traduz um custo, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível.*
- V — *Se é desconhecido o destino dado a tais cheques, estes devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, conseqüentemente, tributados autonomamente.*

Processo n.º 488/07-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Avicasal, Sociedade Avícola, SA.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

A Fazenda Pública vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo – Sul que concedeu provimento ao recurso que Avicasal, S.A., interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial, por esta deduzida contra liquidação de IRC, relativa ao ano de 1994, no montante de Esc. 3.255.780,00.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. *O acórdão recorrido, ao pretender que a administração fiscal considerou indocumentado a operação de compra de cheques autos, incorreu em evidente raciocínio.*
2. *A administração fiscal nunca pôs em causa que a aquisição de cheques-autos se encontrava devidamente documentada através das notas de venda do Banco emissor.*
3. *Essa aquisição não corresponde, porém, a qualquer custo ou despesa, segundo o critério contabilístico, recebido e adoptado pelo C.I.R.C.*
4. *A compra de cheques-autos consubstancia uma mera troca de disponibilidades da empresa, uma alteração da composição do seu activo.*
5. *A administração fiscal considerou indocumentado, nos termos do art.º 41º, 1 h) do C.I.R.C., o custo de aquisição de combustíveis lançado a débito da conta “62212 - Combustíveis” por contrapartida da conta “12 - Bancos”.*
6. *E fê-lo porque os cheques-autos não correspondem a aquisição de combustível, sendo que essa compra devia ser demonstrada através de documentos emitidos pelas gasolinhas, que permitissem conhecer as quantidades adquiridas, o seu preço, a data em que o foram, o local, o veículo a que se destinavam, enfim, todo aquele conjunto de informações que permite aferir da efectiva existência do encargo e da sua clara relação com a empresa e respectiva actividade.*
7. *Ao efectuar o lançamento descrito na antecedente conclusão quinta, a Recorrida evidenciou que, para adquirir combustíveis, a empresa tinha sacrificado e reduzido o seu activo.*
8. *A diminuição do activo resultou da utilização dos cheques-auto adquiridos à entidade bancária.*
9. *Tendo esses cheques sido utilizados e não dispendo a empresa elementos documentais que comprovem que eles foram gastos em combustível, vedado se encontra à administração fiscal saber quem foram os seus efectivos beneficiários, qual a natureza das aquisições efectuadas e respectiva finalidade.*
10. *O desconhecimento de todos estes elementos implica que a despesa seja qualificada como confidencial e tributada nos termos do D.L. 192/90, de 9 de Junho.*
11. *Não se encontrando o custo relevado na conta “62212” sustentado em adequado documento, não se mostra possível efectuar qualquer juízo sobre a sua indispensabilidade nos termos do art.º 23º do C.I.R.C..*
12. *O acórdão-fundamento fez correcta apreciação das realidades subjacentes à correcção efectuada pela administração fiscal e considerou, como se impunha, que o custo de aquisição de combustíveis não se encontrava devidamente documentado, sujeitando - o ao regime do art.º 41º, 1, h) do C.I.R.C.*
13. *Considerou também que, de acordo com o art.º 4º do D.L 192/90, a despesa associada a esse custo devia ser considerada confidencial.*
14. *Essa decisão é correcta e deve ser mantida, com a conseqüente revogação do acórdão recorrido.*
15. *Este violou o art.º 41º, 1, h) do C.I.R.C. e o art.º 4º do D.L. 192 /90, de 9 de Junho.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da inexistência de oposição, já que “ambos os arestos comungam e reafirmam, afinal, o entendimento de que, por força do disposto

no art. 23.º do CIRC, os cheques auto só poderão ser considerados como custo fiscal se os adquirentes comprovarem a sua utilização na aquisição de combustível para o exercício da sua actividade”.

E, corridos os vistos legais, há que decidir.

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 da alínea b’) do artigo 30.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno - por oposição de julgados da Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - 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 Norte, de 31 de Março de 2005 – recurso n.º 306/04, a fls. 147 e ss., e o acórdão fundamento, do TCA Sul, de 17 de Junho de 2003 – processo n.º 00319/03.

Há que referir, desde já, que se verifica a questionada oposição.

Na verdade, trata-se, nos dois arestos, de saber da qualificação dos chamados cheques auto como despesas confidenciais e/ou não documentadas, nos termos e para os efeitos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho.

Sendo que, não estando em causa os demais requisitos, se trata de situações fácticas substancialmente idênticas.

Na verdade, os dois acórdãos tiveram como provado que não foi possível apurar a situação em que os cheques auto foram efectivamente utilizados, não se sabendo se o foram na aquisição de combustível ou se tiveram qualquer outro fim, desconhecendo-se, pois, o respectivo destino.

Assim, refere-se expressamente no acórdão recorrido: “o que, no caso, surge é a não comprovação desse destino por falta de documentação ou prova credível e bastante”.

E, no acórdão fundamento, que a impugnante não fez prova de ter adquirido combustíveis. “Aliás, os cheques-auto poderiam até nem ter sido utilizados, poderiam ter servido para aquisição de outros produtos que não combustíveis, poderiam ter sido entregues a terceiros sem qualquer relação com a recorrida, poderiam ter sido atribuídos para uso em viaturas particulares em relação com o serviço da recorrida, etc”.

Sendo que, com tal base factual em tudo idêntica, o acórdão recorrido considerou tal despesa comprovada pelas notas de lançamento internas e em notas de venda emitidas pelo Banco, não se tendo embora comprovado o destino dos respectivos cheques-auto, “mais especificamente a sua utilização, designadamente na aquisição de combustíveis”, pelo que entendeu não poder qualificar-se a despesa como confidencial.

Pelo contrário, o acórdão fundamento, dada a não comprovação e o destino dos cheques, considerou tais custos como não documentados.

Pelo que o primeiro julgou a impugnação procedente anulando a liquidação, e o segundo improcedente, mantendo-se a liquidação impugnada.

Sendo que nada importa falar-se, naquele caso, em despesas confidenciais e o segundo em custos não documentados, pois é a mesma a hipótese normativa: as despesas confidenciais e as não documentadas, *hoc sensu*, têm o mesmo regime jurídico – o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e o artigo 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC (redacção originária) nomeadamente. Cfr. o acórdão do STA de 5 de Julho de 2000, recurso n.º 24.632.

Em tal hipótese, o qualificativo “não documentadas” refere-se, para o efeito, a despesas não identificadas cujo suporte substancial é desconhecido, que não a despesas conhecidas e efectivamente concretizadas mas sem base documental na contabilidade.

Pelo que efectivamente se verifica a pretendida oposição.

Havendo, assim, que definir o regime legal das ditas despesas confidenciais e/ou não documentadas.

Remete-se para a matéria de facto decidida no Tribunal Central Administrativo Norte – artigos 713.º, n.º 6, e 726.º do Código de Processo Civil.

Como já se disse no acórdão citado, “despesas confidenciais são despesas que, «como a sua própria designação indica, não são especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem ou finalidade» - cfr. o acórdão do STA de 23 de Março de 1994, recurso n.º 17812. Trata-se de despesas que, pela sua própria natureza, não são documentadas” – cfr. VÍTOR FAVEIRO, *Noções fundamentais de Direito Fiscal Português*, vol. II, p. 602, nota 1.



E, como é jurisprudência constante deste STA, os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores, uma vez que, depois de adquiridos, tais cheques tanto podem ser utilizados na aquisição daqueles produtos, como podem ser trocados novamente, pelo menos em parte, por moeda.

A aquisição destes cheques consiste na mera troca de meios de pagamento que não traduz um custo, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível. Isto é, a mera detenção dos cheques não implica a verificação de qualquer custo – cfr. os acórdãos do STA de 28 de Junho de 2006, recurso n.º 024632, e de 15 de Junho de 2005, recurso n.º 045/05.

Dispunha, à data, o artigo 41.º, n.º 1, alínea *h*), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, que “não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável (...), mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício, os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial”.

E, por outro lado, o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, estatua 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 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10% sem prejuízo do disposto na alínea *h*) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC”.

Ou seja, as despesas confidenciais e/ou não documentadas, nos preditos termos, não só não são dedutíveis para efeitos fiscais, como são, até, sujeitas a tributação autónoma de 10%.

Ora, como se disse, vem dado como provado no acórdão recorrido que, relativamente ao “suporte documental dos valores constantes a débito na conta 62212 – Combustíveis no exercício de 1994”, a impugnante, ora recorrida, “não tem em seu poder nem pode apresentar (...) quaisquer documentos justificativos dos referidos valores que não sejam (...) as notas de lançamento internas e as notas de venda do Banco (...) relativas à aquisição de cheques auto de combustíveis”, sendo desconhecido o destino dado a tais cheques.

Ou seja, não se pode afirmar que eles foram utilizados na aquisição de combustível para utilização em veículos utilizados pela impugnante, nem concluir que a utilização dada aos cheques auto, se é que houve alguma, constituiu uma despesa/custo para a impugnante.

E, assim sendo, por força do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, os cheques devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, conseqüentemente, tributados autonomamente à taxa de 10%.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar o acórdão recorrido, mantendo-se a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu.

Custas pela impugnante (que contra-alegou) na instância, e neste STA com taxa de justiça de 400 € e procuradoria de 60%.

Lisboa, 24 de Outubro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* — *António Calhau*.

## Acórdão de 24 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Oposição de julgados. Juros moratórios a favor do contribuinte. Juros indemnizatórios.*

### Sumário:

- I — Há oposição de julgados quando duas decisões perfilham solução oposta estando em causa o mesmo fundamento de direito sem que tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica.*
- II — Os juros moratórios a favor do contribuinte não incidem sobre os juros indemnizatórios.*

Processo n.º 1095/05-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: José Gomes de Sá Pereira.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho (relator por vencimento e sorteio).

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

A Fazenda Pública vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto desta Secção de 2 de Novembro de 2006, que julgou ter o contribuinte direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento até ao termo do prazo da respectiva execução espontânea e a juros de mora contados desde o termo desse prazo até efectivo e integral reembolso do imposto pago e incidentes sobre o montante deste e respectivos juros indemnizatórios.

Apresentou, como fundamento, o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Abril de 2002, recurso n.º 010/02, em que, “tendo a sentença condenado a administração a pagar juros moratórios a partir do prazo para cumprimento espontâneo da decisão exequenda”, julgou-se que eram devidos “juros indemnizatórios desde o pagamento da quantia liquidada até essa data, às taxas que sucessivamente vigoraram no período indicado”. Todavia, os juros moratórios incidiram “apenas quanto à quantia liquidada e não sobre os juros indemnizatórios, por não estar legalmente previsto o anatocismo de juros”.

E, quanto a esta última questão, é manifesta a oposição.

Com efeito, está em causa o mesmo fundamento de direito, não houve alteração substancial da regulamentação jurídica e foi perfilhada solução oposta nos dois arestos: no acórdão recorrido, julgou-se que os juros de mora incidiam sobre o imposto pago e respectivos juros indemnizatórios; e no acórdão fundamento entendeu-se que os juros moratórios incidiam apenas quanto à quantia liquidada e não sobre os juros indemnizatórios.

A Fazenda recorrente apresentou as seguintes conclusões:

1. *Os juros indemnizatórios (art.ºs. 43º e 100º da LGT e 61º do CPPT) e os juros de mora a favor do sujeito passivo (art. 102º, n.º 2 da LGT) revestem idêntica natureza e destinam-se a cumprir a mesma função ou objectivo: ressarcir um dano presumido pelo legislador, que consiste na privação ou indisponibilidade de quantias em dinheiro, traduzindo-se numa indemnização objectivamente fixada, correspondente ao rendimento do capital em causa (o valor dos juros legais), à semelhança do regime previsto na lei civil, privativo da mora no cumprimento de obrigações pecuniárias (art. 806º, n.º 1 do Código Civil);*

2. *Face à identidade de natureza e função, os juros indemnizatórios e de mora a favor do sujeito passivo não podem ser devidos relativamente ao mesmo período de tempo, tendo a jurisprudência vindo a entender que os primeiros apenas serão devidos, nas situações previstas no n.º 1 do art. 43º da LGT, desde a data do pagamento indevido e até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial que tenha determinado a restituição do tributo indevidamente pago, contando-se a partir daí apenas juros de mora, pelo que, pelos mesmos motivos não deverão os juros de mora incidir sobre os juros indemnizatórios;*

3. *A lógica subjacente à indemnização por mora prevista no art. 806º, n.º 1 do Código Civil e no n.º 2 do art. 102º da LGT é a de fixação do seu valor em termos objectivos, independentemente de prova e quantificação do dano, correspondendo apenas e tão-só ao valor do rendimento do capital em dívida que é dado pelo montante dos juros legais, pelo que, considerar que os juros de mora a favor do contribuinte incidem, não só sobre o montante do tributo a restituir pela Administração Tributária, mas igualmente sobre os juros indemnizatórios, traduzir-se-á em subverter essa lógica específica da mora no cumprimento de obrigações pecuniárias, conduzindo a uma indemnização de valor superior ao que havia sido intenção do legislador fixar;*

4. *Por outro lado, e em termos literais, o n.º 2 do art. 102º da LGT refere-se apenas à mora relativamente à execução espontânea de decisões judiciais quando impliquem a restituição de tributos, não abarcando, na sua letra, os juros indemnizatórios a que haja lugar;*

5. *O anatocismo (juros sobre juros) não se encontra expressamente previsto na legislação tributária, pelo que será, em regra, proibido (art. 560º do Código Civil), tal como decidido no acórdão fundamento;*

6. *O legislador consagrou prazos de execução espontânea de decisões judiciais diversos para a restituição de tributos e o pagamento de juros indemnizatórios: a decisão anulatória de acto tributário que implique a restituição de tributo deve ser executada no prazo actualmente previsto no art. 175º, n.º 3 do CPTA e, anteriormente à entrada em vigor deste último, no prazo decorrente da conjugação entre os art.ºs 5º, n.º 1 e 6º, n.º 1 do Decreto-Lei n. 256-A/77, de 17/06, ambos contados a partir do facto previsto no n.º 2 do art. 146º do CPPT; pelo contrário, quanto à decisão que reconheça o direito ou condene no pagamento de juros indemnizatórios, o prazo de execução será de 90 dias a contar do início do prazo de execução espontânea (n.º 2 do art. 146º do CPPT), por força dos n.ºs 1 e 2 do art. 61º do CPPT;*

7. *A divergência de prazos para cumprimento das decisões judiciais quanto à restituição de tributos e pagamento de juros indemnizatórios leva a que, no momento em que a Administração se constitui em mora relativamente à restituição do tributo, não possa ainda verificar-se mora relativamente ao pagamento de juros indemnizatórios, pelo que os juros de mora a favor do contribuinte não podem começar a vencer-se sobre estes últimos;*

8. Os juros indemnizatórios não constituem uma indemnização calculada de acordo com as regras dos arts. 562.º e ss. do Código Civil, que revista autonomia, enquanto obrigação pecuniária, relativamente à qual pudesse ser devida uma nova indemnização, pela mora no seu cumprimento, ao abrigo do n. 2 do art. 102.º da LGT (ou 806.º, n.º 1 do Código Civil): eles têm já a mesma natureza que a indemnização dos arts 102.º, n.º 2 da LGT e 806.º, n.º 1 do Código Civil, pelo que não haverá lugar a qualquer indemnização por mora a calcular sobre os mesmos.

9. O legislador previu expressamente, quanto aos juros compensatórios a favor do Estado, que os mesmos se integram na dívida de imposto (art. 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que, em caso de juros de mora a favor do Estado, por incumprimento dos prazos de pagamento voluntário de tributos, não se colocam dúvidas quanto à inclusão daqueles na sua base de cálculo; porém, não foi consagrada qualquer norma semelhante em relação aos juros indemnizatórios, o que deverá considerar-se uma opção propositada do legislador, de manter a autonomia entre o crédito relativo à restituição de tributo indevidamente pago e os juros indemnizatórios, não fazendo estes últimos parte da base de cálculo ou incidência de juros de mora a favor do sujeito passivo que venham a ser devidos ao abrigo do n.º 2 do art. 102.º da LGT.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que é de sufragar a doutrina contida no acórdão fundamento.

Em sede factual, vem apurado que:

1. Nos autos de recurso contencioso de anulação que correram termos no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro sob o n.º 1/2000 foi, por doura sentença proferida em 2002.02.13 e inserta a fls. 38 a fls. 44 do apenso, decidido “julgar procedente a impugnação e determinar a anulação da liquidação impugnada, com restituição ao recorrente do imposto pago e juros indemnizatórios, nos termos legais”;

2. Por dourto acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 2002.10.30, transitado em julgado e inserto de fls. 73 a fls. 78 dos autos em apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos, foi decidido “negar provimento ao recurso” interposto pela Fazenda Pública da doura sentença a que alude o n.º anterior.

3. Através do ofício n.º 487, datado de 2003.01.15, o Exmo. Director da Alfândega de Aveiro notificou o exequente nos termos que constam do documento de fls. 28 a fls. 28v. dos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido e onde, além do mais, conclui que “por aplicação directa do artigo 95.º do Tratado da União Europeia (actual art. 90.º), há lugar à restituição de € 850,79, referente ao Imposto Automóvel pago a mais na DVL n.º 99/9979.2, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios”;

4. Através do ofício n.º 3156, datado de 2003.03.28, o Exmo. Director da Alfândega de Aveiro notificou o exequente nos termos que constam do documento de fls. 27 a fls. 27v. dos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido e onde, além do mais, informa que se procedeu “em 24.03.2002 à anulação formal da primeira liquidação no valor de € 3875,31 e à prática de um novo acto de liquidação de acordo com o artigo 95.º do Tratado da União Europeia, em cumprimento do critério fixado pelo acórdão exequendo, através da Declaração Complementar de Veículo, registada nesta Alfândega sob o n.º 009/CF2003, de 24-03-2003, procedendo-se ao reembolso da quantia atrás referida”.

A questão dos autos é, pois, a de saber se os juros moratórios a favor do contribuinte incidem, ou não, sobre os juros indemnizatórios.

Dispõe o artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária que no “caso de a sentença implicar a restituição do tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea”.

Trata-se de uma inovação – antes dela não se encontravam previstos juros moratórios a favor do contribuinte – que surgiu desamparada no ordenamento fiscal: por uma banda, a Lei Geral Tributária não fixou expressamente a taxa destes juros moratórios a favor do sujeito passivo; por outra, numa perspectiva meramente dogmática, o legislador continuou a classificar como indemnizatórios juros que, em rigor, criada a espécie dos juros moratórios a favor do sujeito passivo, como tal seriam de classificar – cfr. as alíneas a), b) e c) do n.º 3 do artigo 43.º deste diploma legal onde o legislador determina expressamente serem fonte de juros indemnizatórios situações em que a Administração Tributária se constitui em mora.

Por outro lado, a previsão do dito artigo 102.º, n.º 2, (“casos de a sentença implicar a restituição do tributo já pago”), “aparentemente, estaria também abrangida no artigo 100.º [do mesmo diploma legal] em que se refere que há lugar a juros indemnizatórios a partir do termo do prazo de execução da decisão nos casos de procedência de impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo”.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Vol. I, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2006, p. 482, nota 9.

É que, no ponto, o artigo 102.º, n.º 2, utiliza o conceito “sentença” e o 100.º “impugnação judicial”, dois conceitos que significam a mesma realidade processual.

Assim, literalmente interpretados, aqueles dois incisos normativos apontariam para a obrigação da Administração Tributária pagar ao sujeito passivo, a partir do termo do prazo da execução da decisão e relativamente ao mesmo período temporal, juros indemnizatórios e juros moratórios relativos à mesma dívida tributária, nos casos em que uma decisão anule, ainda que parcialmente, um acto de liquidação.

Contudo, tal conclusão carece de respaldo, desde logo se se atentar à *ratio* destes juros.

Com efeito, os juros moratórios a favor do contribuinte e os juros indemnizatórios perseguem a mesma finalidade: os indemnizatórios destinam-se “a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária” e os moratórios visam “reparar prejuízos presumivelmente sofridos [pelo sujeito passivo], derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente”.

Estas duas espécies de juros têm, pois, a mesma função, “correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e consequente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, *recte*, da prestação tributária.

Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes – num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento -, sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade”.

Cfr. o acórdão do STA de 7 de Março de 2007, processo n.º 01220/06.

Juros indemnizatórios e juros moratórios a favor do contribuinte são, portanto, duas realidades jurídicas afins que têm um regime semelhante e desempenham a mesma função.

Ora, uma vez que as duas espécies de juros se fundam numa obrigação indemnizatória que pretende ressarcir idênticos prejuízos, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

Cfr. o acórdão citado e JORGE DE SOUSA, *ob. cit.*, p. 336.

Daí que se deva entender o dito artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária como uma “norma especial sobre a execução de sentenças”, ou seja, um “artigo que completa o disposto no artigo 100.º”, devendo aquela prevalecer sobre esta “quando a decisão a executar é uma decisão judicial”.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *ob. cit.*, e LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária anotada*, Editora Rei dos Livros, p. 420, nota 4.

Consequentemente, nos casos em que sejam simultaneamente aplicáveis aqueles dois artigos, há que interpretar correctivamente o artigo 100.º: em virtude da liquidação ilegal, são devidos juros indemnizatórios até que se complete o prazo de execução espontânea da decisão judicial; após este prazo, e até integral pagamento, são devidos juros moratórios nos termos do artigo 102.º, n.º 2.

Cfr. LIMA GUERREIRO, *ob. cit.*, pp. 420-421.

Por outro lado, são de diferente natureza as dívidas que geram juros indemnizatórios e as dívidas que são fonte de juros compensatórios: no primeiro caso, pretende-se compensar o contribuinte por um desapossamento ilegal – artigo 43.º da Lei Geral Tributária -, sendo indiferente que o devedor seja o Estado ou um particular; e, no segundo, visa-se reparar o dano sofrido pela Administração Tributária que, por facto imputável ao sujeito passivo, se viu privada, nomeadamente através do atraso da liquidação, de dispor de uma receita que lhe era devida - cfr. artigo 35.º do mesmo diploma. Daí que, quando se torna possível a realização da liquidação, os juros compensatórios sejam conjuntamente liquidados com a dívida de imposto, na qual se integram – n.º 8 deste último normativo.

Assim, os juros de mora – a favor da Fazenda Pública -, sendo devidos, vão incidir também, nesta medida, sobre os juros compensatórios, à taxa de 1% ao mês ou fracção – cfr. artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março (determina a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas).

Ou seja: se o sujeito passivo não cumprir a obrigação tributária no prazo de pagamento voluntário, passam a ser devidos juros de mora a favor da Fazenda Pública que são calculados sobre a dívida de imposto na qual, nos termos do artigo 35.º, n.º 8, da Lei Geral Tributária, se integram os juros compensatórios (que eventualmente sejam devidos).

Naturalmente, não há, para os juros indemnizatórios, disposição legal semelhante àquele n.º 8 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária. Sendo juros devidos a favor do contribuinte, em virtude de uma liquidação e subsequente desapossamento ilegais, não podem ser integrados numa dívida de imposto.

Do mesmo modo, devido à sua natureza, não podem tais juros moratórios - a favor da Fazenda Pública - incidir sobre juros indemnizatórios a favor do contribuinte.

E também não é possível, nos preditos termos, que os juros de mora – a favor do contribuinte – incidam sobre os juros indemnizatórios, em face da sua idêntica função.

Aliás, tal função reparadora, ainda que atinente a factos geradores distintos, como se viu, é concretizada, nas duas espécies de juros, através da mesma taxa.

Com efeito, a Lei Geral Tributária não determina qual é a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo e o sistema fiscal prevê apenas duas taxas de juro: a taxa de juros legal de 4% ao ano,

prevista na Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril; e a taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado e outras entidades públicas que é de 1% ao mês ou fracção, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Esta taxa mais elevada que a devida nas restantes espécies de juros justifica-se pelo facto de estar em causa a violação da obrigação principal do “dever fundamental” de pagar impostos. Ao não cumprir a obrigação tributária no prazo de cumprimento voluntário, num momento em que a liquidação já foi efectuada e o montante em dívida é já certo, líquido e exigível, o contribuinte impede o Estado Fiscal de Direito de actuar, uma vez que este não pode “dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos)” – CASALTA NABAIAS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Colecção Teses, 1998, pp. 185-187.

Ora, bem se vê que esta taxa de juro aplicável nas dívidas ao Estado, dada a sua natureza especial, só se aplica aos juros moratórios a favor da Fazenda Pública, que não do contribuinte, em virtude da predita violação da obrigação principal do dever fundamental de pagar impostos.

Pelo que a taxa dos juros moratórios a favor do sujeito passivo só pode ser a taxa de juros legal de 4% ao ano, uma vez que não há outra prevista no ordenamento.

Cfr., *mutatis mutandis*, o acórdão do STA de 20 de Outubro de 2004, processo n.º 01041/03, em que se decidiu que, “na vigência do Código de Processo Tributário, os juros indemnizatórios devidos na sequência de impugnação judicial que anulou o acto de liquidação, no qual ocorreu erro imputável aos serviços, devem ser contados à taxa do artigo 559.º do Código Civil, já que o artigo 24.º do CPT nem estabelece essa taxa, nem, quanto a ela, remete para as leis tributárias”.

Taxa de 4% que, dada a natureza das dívidas envolvidas, nos preditos termos, é também aplicável aos juros compensatórios (como determina expressamente o artigo 35.º, n.º 10, da Lei Geral Tributária) e aos juros indemnizatórios (por força da remissão expressa do artigo 43.º, n.º 4, do mesmo diploma legal).

Por fim, o artigo 560.º do Código Civil proíbe, por regra, o anatocismo.

Há, todavia, três situações em que o anatocismo é permitido, sendo que, em princípio, “só podem ser capitalizados os juros correspondentes ao período mínimo de um ano” – n.º 2 do dito artigo 560.º.

Assim, “para que os juros vencidos produzam juros [I] é necessária convenção posterior ao vencimento; pode haver também juros de juros, [II] a partir da notificação judicial feita ao devedor para capitalizar os juros vencidos ou proceder ao seu pagamento sob pena de capitalização” – n.º 1.

Contudo, [III] estas restrições “não são aplicáveis (...) se forem contrárias a regras ou usos particulares do comércio” – n.º 3.

Ora, no domínio do direito fiscal vigora o princípio da legalidade, *maxime* o princípio da tipicidade, o que veda à administração tributária a possibilidade de convencionar o anatocismo após o vencimento dos juros ou efectuar a dita notificação judicial, uma vez que estas hipóteses não se encontram previstas nas leis tributárias.

Assim, está totalmente vedada pela lei a possibilidade de os juros indemnizatórios serem fonte de novos juros.

E não se diga que os juros indemnizatórios não são verdadeiros juros.

À míngua de uma definição legal, a doutrina desenvolveu o conceito de juro enquadrando-o na figura dos frutos civis, uma vez que são produzidos periodicamente por uma coisa (a obrigação de capital), sem prejuízo da sua substância, em consequência de uma relação jurídica.

Cfr. o artigo 212.º do Código Civil, ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, Almedina, 10.ª edição, 2006, p. 749, CORREIA DAS NEVES, *Manual dos Juros □ Estudo Jurídico de Utilidade Prática*, Almedina, 3.ª Edição, 1989, p. 23, e PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, Coimbra Editora, 1968, nota 1 ao artigo 559.º.

Concretizando a noção, CORREIA DAS NEVES, *ibidem*, define juro “como um rendimento ou remuneração de uma obrigação de capital (previamente cedido ou devido a outro título), vencível pelo decurso do tempo, e que varia em função do valor do capital, da taxa (...) de remuneração e do tempo de pravação”, considerando que a obrigação de juros também se encontra prevista na lei para casos em que “não há prévia cedência de um capital, mas simples não cumprimento oportuno de uma obrigação imposta legalmente, embora esta seja ainda uma obrigação de capital pecuniário” (pp. 18-19).

E, ainda nestes últimos casos, se trata, bem vistas as coisas, de uma remuneração de capital, uma vez que é o seu desapossamento que está em causa.

Ora, os juros indemnizatórios gozam destas características e não é pelo facto de terem uma função reparadora que a sua natureza se altera, até porque “rigorosamente, todo o juro é compensatório (do uso legítimo do dinheiro, do atraso da prestação ou de outro facto)” - cfr. VAZ SERRA, “Obrigação de Juros e Mora do Devedor”, in *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 55, pp. 111-112.

Não pode, pois, aceitar-se que os juros tenham outra natureza por terem uma função compensatória ou indemnizatória, uma vez que todas as espécies de juros partilham essa função e, se assim se entendesse, o regime do anatocismo seria absolutamente desprezível, já que não teria a que se aplicar (não haveria, então, “juros” sobre juros).

Finalmente, não se objecte, à tese exposta, com uma eventual inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade, já que é diversa, como acima se acentuou, a natureza da dívida ao Estado para pagamento de impostos – cfr. CASALTA NABAIS, *ob. cit.* – e a da dívida daquele ao contribuinte, situável no plano de qualquer outro débito a este.

Em suma: os juros moratórios não podem incidir sobre os juros indemnizatórios.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, na parte em que decidiu que os juros moratórios incidem sobre os indemnizatórios pois que aqueles não são devidos.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2007. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator por vencimento e sorteio) — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (vencido, de acordo com o voto junto) — *António Francisco de Almeida Calhau* (vencido, de acordo com o voto do Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Lúcio Barbosa).

### Voto de vencido

Não acompanho a tese que fez vencimento, pelo que voto vencido.

Alinho as razões da minha discordância na fundamentação que segue.

A questão a resolver é esta: os juros moratórios incidem ou não sobre os juros indemnizatórios?

Para quem entenda que os juros indemnizatórios são juros na sua acepção estrita, então, como é evidente, não podem os juros moratórios incidir sobre os juros indemnizatórios.

Na verdade, e como bem refere a recorrente Fazenda Pública, o anatocismo (juros sobre juros) não se encontra expressamente previsto na legislação tributária, pelo que será, em regra, proibido (art. 560<sup>o</sup> do Código Civil).

Mas não é este o meu entendimento.

Vejamos porquê.

O art. 30<sup>o</sup> da LGT dispõe o seguinte:

“1. Integram a relação jurídica tributária:

“... ”

“d) O direito a juros compensatórios

“e) O direito a juros indemnizatórios ...”.

Por sua vez o art. 35<sup>o</sup> da LGT dispõe:

“1. São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

“2. São também devidos juros compensatórios quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido.

“... ”

“8. *Os juros compensatórios integram-se na própria dívida de imposto, com a qual são conjuntamente liquidados...*”.

Estatui finalmente o art. 43<sup>o</sup> da LGT:

“1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

“... ”

“4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios”.

Do cotejo das referidas disposições legais, afigura-se-me inequívoco que os juros compensatórios e os juros indemnizatórios têm a mesma natureza.

E, como tal, devem estar sujeitos ao mesmo regime jurídico.

Daí que, a meu ver, não tenham a natureza de juros, na acepção restrita do termo, mas, quer num caso, quer noutro, tenham antes a natureza de uma reparação civil.

Os juros compensatórios têm a natureza de um agravamento da dívida de imposto, uma sobretaxa, visando indemnizar o Estado pela perda da disponibilidade da quantia que não foi liquidada no momento em que o deveria ser ou foi indevidamente reembolsada ao contribuinte (<sup>1</sup>).

Por sua vez, os juros indemnizatórios correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem raiz constitucional.

Daí que deva dizer que a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual (<sup>2</sup>).

Tendo uma natureza idêntica devem, a meu ver, ter um tratamento idêntico.

Os juros indemnizatórios são a contraface dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal <sup>(2)</sup>

Não é possível dizer-se que num caso estamos perante uma situação de anatocismo e noutra não.

E sendo embora certo que a concretização da indemnização se faz de forma diversa num caso e noutra (nos juros indemnizatórios a liquidação é autónoma enquanto nos compensatórios se englobam na dívida tributária global), isso não significa que não tenham a mesma natureza.

E daí que, sendo pacífico que os juros de mora incidam também sobre os juros compensatórios, devem também eles incidir sobre os juros indemnizatórios.

Que não são, na minha óptica, e como acima explicitiei, juros no sentido estrito do termo.

Sendo embora certo que não há expressamente na LGT, e para os juros indemnizatórios, uma norma idêntica à do n.º 8 do citado art. 35º da LGT, a idêntica natureza dos juros compensatórios e indemnizatórios, exige um tratamento idêntico.

Sob pena de tratamento mais favorável e privilegiado da administração, que não é compaginável com um Estado de Direito.

Não é relevante dizer que se está perante o dever fundamental de pagar impostos, que postula uma diversa natureza dos juros compensatórios.

Nem vale dizer que num caso – quando o credor é o contribuinte – estamos perante um desapossamento ilegal, sendo indiferente ao dito contribuinte que o devedor seja o Estado ou um particular, e, no outro – quando o credor é o Estado (por dívidas de impostos) –, se viu este privado de uma receita que lhe era devida, assumindo assim esta dívida uma natureza diversa.

É que, não o esqueçamos, o desapossamento ilegal dos bens do cidadão ocorre por um acto de autoridade do Estado, munido do seu *jus imperii*, dotado de órgãos e meios para desapossar o contribuinte das quantias em dívida.

A esse poder do Estado tem que corresponder um dever de igual dimensão.

Tal argumento – central – da tese vencedora, é pois, no meu ponto de vista, um argumento reversível.

Assim, e para mim, é inequívoco que os juros de mora incidem também sobre os juros indemnizatórios.

Daí que o acórdão recorrido, proferido na Secção, não mereça, na minha óptica, qualquer censura.

Confirmaria assim o aresto sob censura.

Voto pois vencido.

*Lúcio Barbosa.*

<sup>(1)</sup> “Juros nas relações tributárias”, de Jorge de Sousa in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 145

<sup>(2)</sup> Autor e obra citados, págs. 156 a 158.

<sup>(3)</sup> Código de Processo Tributário, Comentado e anotado, de Alfredo Sousa e José Paixão, 3.ª Edição, pág. 73.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Revisão da liquidação. Prazo. Código Aduaneiro Comunitário. Reforma aduaneira.*

### Sumário:

*O prazo para requerer a revisão oficiosa de acto de liquidação de imposto automóvel praticado no ano de 1997 é de 3 anos, por força das disposições conjugadas dos artºs 101º da Reforma Aduaneira (RA) e do art. 236º, 2, do Código Aduaneiro Comunitário (CAC)*

Processo n.º 86/06-50.

Recorrente: M3 Auto – Comércio de Automóveis, Ld.

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **M3 Auto — Comércio de Automóveis, Ld.**, com sede em Vilar, Vila do Conde, interpôs recurso para este Pleno do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, que concedeu provimento a um recurso interposto pela Fazenda Pública de uma sentença proferida no TAF do Porto, revogando tal sentença, e julgando improcedente o recurso contencioso.

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

Sobre a matéria de fundo, a recorrente apresentou alegações, que finalizaram no seguinte quadro conclusivo:

I. A doutrina tradicional, expressa no acórdão fundamento – que consideramos a correcta – vai no sentido de que, sendo o IA um imposto interno, o prazo de revisão do acto tributário da sua liquidação será, como para os demais impostos internos, o previsto na LGT ou no CPT, consoante a data do acto; enquanto que o acórdão recorrido chegou à aplicação do prazo de 3 anos, previsto no n. 2 do art. 236º do CAC, a partir da aplicação do art. 101.º da RA, na versão do DL n. 244/87, disposições cuja aplicação sempre foi rejeitada pela corrente tradicional.

II. O prazo de três anos, do art. 236º do CAC, considerado aplicável pelo acórdão recorrido, a chamamento do art. 101º da RA, reporta-se aos reembolsos e à dispensa de pagamentos relativos a “direitos de importação” ou de “exportação”, no sentido que lhes foi atribuído pelo art. 4º do CAC. Ora, não é essa a situação aqui em causa.

III. Para chegar à aplicação do art. 236º do CAC, é errado partir do art. 101º (na versão do DL n. 472/99) da RA, porque este é inovador em relação ao art. 101º do DL 244/87 e só é aplicável quando forem devidos “direitos de importação” e, simultaneamente, (a norma diz “e” e não “ou”) “outros impostos” (comunitários ou nacionais) originados por um mesmo facto tributário. Ora, nem sempre de um mesmo facto tributário resulta a liquidação de “direitos de importação” e de “outros impostos”, como é a situação aqui em causa. Nestes casos, é inaplicável o art. 101º da RA e, por conseguinte, também não é aplicável o art. 236º do CAC.

IV. O prazo do reembolso, se a ele houver lugar, não pode confundir-se com o prazo previsto na lei para a revisão oficiosa do acto tributário, embora esta possa visar a concretização daquele.

V. O acórdão recorrido contraria as exigências do DC, por quatro ordens de razões: 1ª - porque compete à ordem jurídica da cada EM regular as modalidades processuais e prazos das acções de restituição do indevido; 2ª - porque o legislador comunitário limitou claramente o âmbito de aplicação do CAC às “trocas com países terceiros”; 3ª - porque o art. 245º do CAC e, em geral, as normas do seu Título VIII, afastam a aplicação do art. 236º, já que o legislador comunitário deixou para os EM a regulamentação do procedimento dos “recursos” (em sentido amplo), incluindo a matéria dos prazos, pois que apenas excluiu da competência dos EM a fixação dos efeitos dos recursos (art. 244º) e as decisões tomadas ao abrigo de legislação penal (art. 246º); finalmente, por respeito ao princípio do primado do DC, não é o direito interno que pode mandar aplicar o DC, mas é este que pode mandar aplicar o direito interno dos EM.

VI. Segundo o art. 4º do CAC, só são “direitos de importação” «os direitos aduaneiros e os encargos de efeito equivalente previstos na importação de mercadorias e as imposições à importação instituídas no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transferência de produtos agrícolas».

VII. Ora, o IA está fora da previsão do CAC porque é um imposto interno especial, monofásico, que não incide sobre a “importação” de automóveis, mas sobre a sua “entrada no consumo” nacional, quer eles sejam provenientes do estrangeiro, quer do território nacional. Por não ser um “direito de importação”, no sentido do CAC, não cabe na sua previsão legal reste diploma comunitário.

De todo o modo este STA, se dúvidas subsistirem, pode auscultar o TJCE.

VIII. Com o CPT, o instituto da caducidade passou a ser um instituto geral do direito fiscal e a abranger também as relações jurídico-aduaneiras e o mesmo se passou com a LGT. Por isso, não é legítimo recorrer à RA para, a partir dela e, nomeadamente, do seu art. 101º, tentar alcançar o art. 236º do CAC, pelo facto de o IA ser um imposto administrado pelas alfândegas. Isso conduziria, em nome de um critério orgânico e não material, a uma multiplicidade de prazos de caducidade a que já o CPT mas, sobretudo, a LGT intentaram pôr fim, mas que, agora, o acórdão recorrido e os que lhe seguiram o rasto parece pretender ressuscitar, depois, de por tanto tempo e tão pacificamente, ter decidido em sentido contrário, pela pena e pelo voto de alguns dos seus egrégios Conselheiros.

IX. O n. 2 do art. 236º do CAC não pode ser aplicado a chamamento do art. 101º da RA, na versão do DL n. 244/87, porque esta norma já não estava em vigor quando foi apresentado o pedido de revisão do IA; e não pode ser aplicado a chamamento do art. 101º da RA, na versão do DL n. 472/99, porque este só é aplicável quando, em consequência do mesmo facto tributário, forem devidos direitos de importação e outros impostos a cobrar peça alfândega, o que não é o caso dos autos.

X. O douto acórdão recorrido contrariou, por errada interpretação ou aplicação, o disposto nos arts 94.º n. 2 alínea b) do CPT, 78º n. 1 da LGT, n. 6 do art. 5º do DL n. 398/98, 101º da RA (quer na



versão do DL n. 244/87, quer na versão do DL. n. 742/99), 9º e 10º do CC, 1º, 2º, 4º n. 10, n. 2 do 236º, 243º, 245º e 246º do CAC, assim como a jurisprudência firmada por este STA.

Contra-alegou a Fazenda Pública, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1) Não existe qualquer corrente na jurisprudência do STA que sustente a aplicação dos prazos gerais de revisão de actos tributários (artºs. 94º, alínea b) do CPT e 78º, n. 1 da LGT) aos actos de liquidação de IA devido relativamente a veículos provenientes de outros EM da U.E., uma vez que os Acórdãos indicados pelo recorrente foram proferidos em quadros factuais e sobre questões de direito totalmente diversos dos que se colocam no presente recurso jurisdicional;

2) O direito à revisão de actos tributários constitui uma garantia dos contribuintes, encontrando-se sujeito a um prazo de caducidade, que começa a correr no momento em que tal direito pode ser exercido, de acordo com as regras gerais do instituto da caducidade, e se rege pela lei em vigor nesse mesmo momento (no caso sub judice o art. 101.º da RA, na versão do Decreto-Lei n. 244/87) e não pela lei vigente no momento em que é efectuado o pedido de revisão;

3) Não está em causa, no presente recurso, a aplicação do art. 236.º do CAC, de *per se*, pelo que nenhuma questão se coloca quanto à interpretação ou alargamento do âmbito de aplicação desse diploma comunitário: o regime previsto nessa norma apenas é aplicável por força da remissão do art. 101º da RA, através da qual ele se autonomiza e passa a constituir o regime de reembolsos e dispensa de pagamento dos tributos liquidados e cobrados pelas Alfândegas, que não constituam direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente, nomeadamente o IA;

4) A matéria em discussão não se encontra no âmbito das atribuições da U.E. e competências das suas instituições, pelo que não haverá que solucionar qualquer problema em sede de delimitação de competências entre a U.E. e um EM (Portugal), já que se trata, indiscutivelmente, de matéria de competência interna (regras processuais / procedimentais de restituição de um imposto interno não harmonizado);

5) De igual forma não se encontram em oposição normas de direito interno e de Direito Comunitário potencialmente aplicáveis, o que afasta a aplicação do princípio do primado do Direito Comunitário sobre o direito nacional, nem existe qualquer regime que diferencie o procedimento ou prazos aplicáveis à revisão de liquidações de IA consoante essa revisão tenha por fundamento a violação de direito nacional ou de Direito Comunitário, pelo que não há que convocar a aplicação do princípio da equivalência;

6) O “reembolso” e a “revisão oficiosa” são figuras que se reportam, na verdade, à mesma realidade, uma vez que a revisão oficiosa, quando determine anulação da liquidação, implica a restituição ou reembolso do imposto pago em montante superior ao legalmente devido, como tem decidido, em vários arestos, o STA;

7) O reenvio a título prejudicial para o TJCE, nos termos do art. 234º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE) só é possível quando se coloquem ao juiz nacional dúvidas sobre a interpretação ou validade dos Tratados comunitários ou dos actos adoptados pelas instituições comunitárias, e quando não seja manifesto que os actos em causa não serão aplicáveis ao caso concreto ou seja, que há inutilidade da questão a colocar a título prejudicial, não podendo, em caso algum, o TJCE pronunciar-se sobre a interpretação ou validade do direito interno dos EM;

8) Uma vez que única questão em apreciação no presente recurso jurisdicional é a da interpretação e aplicação do direito interno, não há qualquer questão a colocar ao TJCE nos termos do art. 234º do TCE;

9) A RA contém normas de natureza especial face ao CPT e à LGT, pelo que não foram derogadas por estes dois últimos diplomas;

10) O Decreto-Lei n. 472/99, apesar de ter vindo introduzir alterações ao art. 101º da RA no sentido da sua compatibilização com a LGT, só a partir da data da sua entrada em vigor é aplicável (13/11/1999), tendo a jurisprudência do STA vindo a entender que tais alterações foram apenas de forma e não de fundo, mantendo-se o mesmo regime que decorria, até então, da redacção dada ao art. 101º da RA pelo Decreto-Lei n. 244/87, ou seja, a aplicação de um prazo de (três) anos à revisão de qualquer acto de liquidação de IA, independentemente de estar em causa um veículo importado de um país terceiro ou proveniente de outro EM da UE.

O EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada:

➤ A recorrente, apresentou o pedido de revisão do acto de liquidação do Imposto Automóvel em 15 de Abril de 2002;

➤ Tal pedido foi indeferido por despacho do Director da Alfândega de Leixões de 2 de Maio de 2002, que foi notificado à recorrente em 20 de Maio de 2002;

➤ A Declaração de Veículo Ligeiro (DVL) foi objecto de liquidação (registo de liquidação RLQ) em 17 de Abril de 1997;

- O Imposto automóvel em causa foi pago em Maio de 1997;
- O presente recurso foi instaurado em 16 de Setembro de 2002.

3. Da oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator julgou verificada essa oposição.

Sabemos igualmente que tal decisão não vincula este Supremo Tribunal – art. 687º, 4, do CPC.

Porém, no caso concreto, essa decisão (que não vem sequer questionada) não merece qualquer objecção, pois é inequívoca a oposição de acórdãos.

4. A questão de fundo.

Entende a recorrente que ao pedido de revisão oficiosa, e de acordo com a doutrina tradicional, expressa no acórdão fundamento, é aplicável o disposto na LGT ou no CPT, consoante a data do acto.

Vejamos então.

A LGT não é aplicável, uma vez que, nos termos do art. 5º, nºs. 5 e 6 do DL n. 398/98, de 17/12, o prazo para a revisão oficiosa previsto na LGT só se aplica “aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998”, e os factos tributários, aqui a considerar, ocorreram no ano de 1997.

Ao tempo vigorava, isso sim, o art. 94º do CPT, que, na alínea b) do seu n. 1, dispunha que a revisão oficiosa dos actos tributários teria lugar, quando a favor do contribuinte, “nos cinco anos posteriores ao termo do prazo do pagamento voluntário ou à data da notificação do acto a rever, e, ainda, no decurso do processo de execução fiscal”.

Tanto basta para considerar que, se for este o preceito aplicável, a razão está do lado da recorrente.

Mas não é esta a norma aplicável.

Como veremos de seguida.

Na verdade, estamos perante uma dívida aduaneira liquidada pela Alfândega, pelo que, no caso de imposto automóvel, há que ter em conta a Reforma Aduaneira (RA).

Dispõe o ar. 101º do referido diploma, na redacção do DL n. 244/87, de 16/6:

“O reembolso ou a dispensa de pagamento de quaisquer imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais regula-se pelas disposições da regulamentação comunitária em vigor”.

Ora, o imposto automóvel não constitui um recurso próprio da comunidade, mas antes um imposto interno, apesar de ter adaptado, como logo resulta do preâmbulo do DL n. 40/93, de 18/2, a sua estrutura “aos procedimentos aduaneiros decorrentes da realização do mercado interno”. – cfr., definindo os recursos próprios da Comunidade, o art. 2 da decisão do Conselho da União Europeia, de 31/10/94, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias, publicado no respectivos Jornal Oficial de 12/11/94, bem como a de 29/9/2000, *ibidem* de 7/10/2000.

Dir-se-á, numa interpretação literal, que a norma do art. 101º da RA estende o seu âmbito de aplicação somente ao reembolso e à dispensa de pagamento (das imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais da Comunidade), e na questão dos autos está em causa o prazo de caducidade do direito à revisão de um acto de liquidação.

Ora, a revisão é um meio de impugnação administrativa, que visa obter a correcção de uma prévia decisão final de um procedimento de liquidação.

Já o reembolso, na definição do art. 235º, a) do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) é a “restituição total ou parcial dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que tenham sido pagos” e um dos seus fundamentos é, também a liquidação ilegal (art. 236º, 1, primeiro parágrafo, *in fine* do CAC).

Ou seja: O pedido de revisão de um acto de liquidação, por iniciativa do contribuinte, é um pedido de reembolso do montante do imposto pago em excesso.

O direito de revisão e o direito de reembolso têm a mesma natureza, pelo que nada obsta a que, nos termos do art. 101º da Reforma Aduaneira, ao direito de revisão do acto de liquidação a efectuar pelas autoridades aduaneiras se aplique a regulamentação comunitária em vigor, a ele respeitante <sup>(1)</sup>.

De qualquer modo, o pedido de revisão, conducente à anulação do acto de liquidação não pode deixar de implicar o reembolso das quantias em causa (art. 100º da LGT).

Pelo que, em termos de direito comunitário, o pedido de reembolso corresponde na sua finalidade, ao pedido de revisão do direito nacional.

Assim, a concretização das referidas “disposições da regulamentação comunitária” há-de encontrar-se no art. 236º, 2, do CAC, que dispõe:

“O reembolso ou a dispensa de pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação será concedido, mediante pedido apresentado na instância aduaneira competente, antes do termo do prazo de três anos a contar da data da comunicação dos referidos direitos do devedor”.

Ou seja: o direito de reembolso caduca se não for exercido no prazo de três anos.

Revertendo agora à hipótese dos autos, logo vemos que a liquidação ocorreu em Abril de 1997, tendo o pedido de revisão sido apresentado em 15 de Abril de 2002, ou seja, muito depois do referido prazo de 3 anos.

A pretensão do recorrente não é assim de atender.

No sentido ora exposto, podem citar-se, a título meramente exemplificativo, e para além do já referenciado, os acórdãos deste STA de 8/3/2006 (rec. n. 1154/05), de 5/4/2006 (rec. n. 62/06), de 17/5/2006 (rec. n. 1215/05) e de 28/6/2006 (rec. n. 61/06).

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

---

(<sup>1</sup>) Acórdão de 26/4/2006 (rec. n. 86/06).

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Revisão da liquidação. Prazo. Código Aduaneiro Comunitário. Reforma aduaneira*

### Sumário:

*O prazo para requerer a revisão oficiosa de acto de liquidação de imposto automóvel praticado no ano de 1997 é de 3 anos, por força das disposições conjugadas dos artºs 101º da Reforma Aduaneira (RA) e do art. 236º, 2, do Código Aduaneiro Comunitário (CAC)*

Processo n.º 87/06-50.

Recorrente: M3 Auto – Comércio de Automóveis, Ld.

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. **M3 Auto – Comércio de Automóveis, Ld.**, com sede em Vilar, Vila do Conde, interpôs recurso para este Pleno do acórdão proferido na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, que concedeu provimento a um recurso interposto pela Fazenda Pública de uma sentença proferida no TAF do Porto, revogando tal sentença, e julgando improcedente o recurso contencioso.

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

Sobre a matéria de fundo, a recorrente apresentou alegações, que finalizaram no seguinte quadro conclusivo:

I. A doutrina tradicional, expressa no acórdão fundamento – que consideramos a correcta – vai no sentido de que, sendo o IA um imposto interno, o prazo de revisão do acto tributário da sua liquidação será, como para os demais impostos internos, o previsto na LGT ou no CPT, consoante a data do acto; enquanto que o acórdão recorrido chegou à aplicação do prazo de 3 anos, previsto no n. 2 do art. 236º do CAC, a partir da aplicação do art. 101.º da RA, na versão do DL n. 244/87, disposições cuja aplicação sempre foi rejeitada pela corrente tradicional.

II. O prazo de três anos, do art. 236º do CAC, considerado aplicável pelo acórdão recorrido, a chamamento do art. 101º da RA, reporta-se aos reembolsos e à dispensa de pagamentos relativos a “direitos de importação” ou de “exportação”, no sentido que lhes foi atribuído pelo art. 4º do CAC. Ora, não é essa a situação aqui em causa.

III. Para chegar à aplicação do art. 236º do CAC, é errado partir do art. 101º (na versão do DL n. 472/99) da RA, porque este é inovador em relação ao art. 101º do DL 244/87 e só é aplicável quando forem devidos “direitos de importação” e, simultaneamente, (a norma diz “e” e não “ou”) “outros impostos” (comunitários ou nacionais) originados por um mesmo facto tributário. Ora, nem sempre de um mesmo facto tributário resulta a liquidação de “direitos de importação” e de “outros impostos”, como é a situação aqui em causa. Nestes casos, é inaplicável o art. 101º da RA e, por conseguinte, também não é aplicável o art. 236º do CAC.

IV. O prazo do reembolso, se a ele houver lugar, não pode confundir-se com o prazo previsto na lei para a revisão oficiosa do acto tributário, embora esta possa visar a concretização daquele.

V. O acórdão recorrido contraria as exigências do DC, por quatro ordens de razões: 1ª - porque compete à ordem jurídica da cada EM regular as modalidades processuais e prazos das acções de restituição do indevido; 2ª - porque o legislador comunitário limitou claramente o âmbito de aplicação do CAC às “trocas com países terceiros”; 3ª - porque o art. 245º do CAC e, em geral, as normas do seu Título VIII, afastam a aplicação do art. 236º, já que o legislador comunitário deixou para os EM a regulamentação do procedimento dos “recursos” (em sentido amplo), incluindo a matéria dos prazos, pois que apenas excluiu da competência dos EM a fixação dos efeitos dos recursos (art. 244º) e as decisões tomadas ao abrigo de legislação penal (art. 246º); finalmente, por respeito ao princípio do primado do DC, não é o direito interno que pode mandar aplicar o DC, mas é este que pode mandar aplicar o direito interno dos EM.

VI. Segundo o art. 4º do CAC, só são “direitos de importação” «os direitos aduaneiros e os encargos de efeito equivalente previstos na importação de mercadorias e as imposições à importação instituídas no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transferência de produtos agrícolas».

VII. Ora, o IA está fora da previsão do CAC porque é um imposto interno especial, monofásico, que não incide sobre a “importação” de automóveis, mas sobre a sua “entrada no consumo” nacional, quer eles sejam provenientes do estrangeiro, quer do território nacional. Por não ser um “direito de importação”, no sentido do CAC, não cabe na sua previsão legal reste diploma comunitário.

De todo o modo este STA, se dúvidas subsistirem, pode auscultar o TJCE.

VIII. Com o CPT, o instituto da caducidade passou a ser um instituto geral do direito fiscal e a abranger também as relações jurídico-aduaneiras e o mesmo se passou com a LGT. Por isso, não é legítimo recorrer à RA para, a partir dela e, nomeadamente, do seu art. 101º, tentar alcançar o art. 236º do CAC, pelo facto de o IA ser um imposto administrado pelas alfândegas. Isso conduziria, em nome de um critério orgânico e não material, a uma multiplicidade de prazos de caducidade a que já o CPT mas, sobretudo, a LGT intentaram pôr fim, mas que, agora, o acórdão recorrido e os que lhe seguiram o rasto parece pretender ressuscitar, depois, de por tanto tempo e tão pacificamente, ter decidido em sentido contrário, pela pena e pelo voto de alguns dos seus egrégios Conselheiros.

IX. O n. 2 do art. 236º do CAC não pode ser aplicado a chamamento do art. 101º da RA, na versão do DL n. 244/87, porque esta norma já não estava em vigor quando foi apresentado o pedido de revisão do IA; e não pode ser aplicado a chamamento do art. 101º da RA, na versão do DL n. 472/99, porque este só é aplicável quando, em consequência do mesmo facto tributário, forem devidos direitos de importação e outros impostos a cobrar peça alfândega, o que não é o caso dos autos.

X. O douto acórdão recorrido, contrariou, por errada interpretação ou aplicação, o disposto nos arts 94.º n. 2 alínea b) do CPT, 78.º n. 1 da LGT, n. 6 do art. 5º do DL n. 398/98, 101º da RA (quer na versão do DL n. 244/87, quer na versão do DL n. 742/99), 9º e 10º do CC, 1º, 2º 4º n. 10, n. 2 do 236º, 243º, 245º e 246º do CAC, assim como a jurisprudência firmada por este STA.

Contra-alegou a Fazenda Pública, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1) Não existe qualquer corrente na jurisprudência do STA que sustente a aplicação dos prazos gerais de revisão de actos tributários (arts. 94º, alínea b) do CPT e 78º, n. 1 da LGT) aos actos de liquidação de IA devido relativamente a veículos provenientes de outros EM da U.E., uma vez que os Acórdãos indicados pelo recorrente foram proferidos em quadros factuais e sobre questões de direito totalmente diversos dos que se colocam no presente recurso jurisdicional;

2) O direito à revisão de actos tributários constitui uma garantia dos contribuintes, encontrando-se sujeito a um prazo de caducidade, que começa a correr no momento em que tal direito pode ser exercido, de acordo com as regras gerais do instituto da caducidade, e se rege pela lei em vigor nesse mesmo momento (no caso sub judice o art. 101.º da RA, na versão do Decreto-Lei n. 244/87) e não pela lei vigente no momento em que é efectuado o pedido de revisão;

3) Não está em causa, no presente recurso, a aplicação do art. 236.º do CAC, de *per se*, pelo que nenhuma questão se coloca quanto à interpretação ou alargamento do âmbito de aplicação desse diploma comunitário: o regime previsto nessa norma apenas é aplicável por força da remissão do art. 101º da RA, através da qual ele se autonomiza e passa a constituir o regime de reembolsos e dispensa de pagamento dos tributos liquidados e cobrados pelas Alfândegas, que não constituam direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente o IA;

4) A matéria em discussão não se encontra no âmbito das atribuições da U.E. e competências das suas instituições, pelo que não haverá que solucionar qualquer problema em sede de delimitação de competências entre a U.E. e um EM (Portugal), já que se trata, indiscutivelmente, de matéria de competência interna (regras processuais / procedimentais de restituição de um imposto interno não harmonizado);

5) De igual forma não se encontram em oposição normas de direito interno e de Direito Comunitário potencialmente aplicáveis, o que afasta a aplicação do princípio do primado do Direito Comunitário sobre o direito nacional, nem existe qualquer regime que diferencie o procedimento ou prazos

aplicáveis à revisão de liquidações de IA consoante essa revisão tenha por fundamento a violação de direito nacional ou de Direito Comunitário, pelo que não há que convocar a aplicação do princípio da equivalência;

6) O “reembolso” e a “revisão oficiosa” são figuras que se reportam, na verdade, à mesma realidade, uma vez que a revisão oficiosa, quando determine anulação da liquidação, implica a restituição ou reembolso do imposto pago em montante superior ao legalmente devido, como tem decidido, em vários arestos, o STA;

7) O reenvio a título prejudicial para o TJCE, nos termos do art. 234º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE) só é possível quando se coloquem ao juiz nacional dúvidas sobre a interpretação ou validade dos Tratados comunitários ou dos actos adoptados pelas instituições comunitárias, e quando não seja manifesto que os actos em causa não serão aplicáveis ao caso concreto ou seja, que há inutilidade da questão a colocar a título prejudicial, não podendo, em caso algum, o TJCE pronunciar-se sobre a interpretação ou validade do direito interno dos EM;

8) Uma vez que única questão em apreciação no presente recurso jurisdicional é a da interpretação e aplicação do direito interno, não há qualquer questão a colocar ao TJCE nos termos do art. 234º do TCE;

9) A RA contém normas de natureza especial face ao CPT e à LGT, pelo que não foram derogadas por estes dois últimos diplomas;

10) O Decreto-Lei n. 472/99, apesar de ter vindo introduzir alterações ao art. 101º da RA no sentido da sua compatibilização com a LGT, só a partir da data da sua entrada em vigor é aplicável (13/11/1999), tendo a jurisprudência do STA vindo a entender que tais alterações foram apenas de forma e não de fundo, mantendo-se o mesmo regime que decorria, até então, da redacção dada ao art. 101º da RA pelo Decreto-Lei n. 244/87, ou seja, a aplicação de um prazo de (três) anos à revisão de qualquer acto de liquidação de IA, independentemente de estar em causa um veículo importado de um país terceiro ou proveniente de outro EM da UE.

O EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada:

➤ A Recorrente, apresentou o pedido de revisão do acto de liquidação do Imposto Automóvel em 15 de Abril de 2002;

➤ Tal pedido foi indeferido por despacho do Director da Alfândega de Leixões de 2 de Maio de 2002, que foi notificado à recorrente em 20 de Maio de 2002;

➤ A Declaração de Veículo Ligeiro (DVL) foi objecto de liquidação (registo de liquidação RLQ) em 17 de Abril de 1997;

➤ O Imposto automóvel em causa foi pago em Maio de 1997;

➤ O presente recurso foi instaurado em 16 de Setembro de 2002.

3. Da oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator julgou verificada essa oposição.

Sabemos igualmente que tal decisão não vincula este Supremo Tribunal – art. 687º, 4, do CPC. Porém, no caso concreto, essa decisão (que não vem sequer questionada) não merece qualquer objecção, pois é inequívoca a oposição de acórdãos.

4. A questão de fundo.

Entende a recorrente que ao pedido de revisão oficiosa, e de acordo com a doutrina tradicional, expressa no acórdão fundamento, é aplicável o disposto na LGT ou no CPT, consoante a data do acto.

Vejamos então.

A LGT não é aplicável, uma vez que, nos termos do art. 5º, nºs. 5 e 6 do DL n. 398/98, de 17/12, o prazo para a revisão oficiosa previsto na LGT só se aplica “aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998”, e os factos tributários, aqui a considerar, ocorreram no ano de 1997.

Ao tempo vigorava, isso sim, o art. 94º do CPT, que, na alínea b) do seu n. 1, dispunha que a revisão oficiosa dos actos tributários teria lugar, quando a favor do contribuinte, “nos cinco anos posteriores ao termo do prazo do pagamento voluntário ou à data da notificação do acto a rever, e, ainda, no decurso do processo de execução fiscal”.

Tanto basta para considerar que, se for este o preceito aplicável, a razão está do lado da recorrente.

Mas não é esta a norma aplicável.

Como veremos de seguida.

Na verdade, estamos perante uma dívida aduaneira liquidada pela Alfândega, pelo que, no caso de imposto automóvel, há que ter em conta a Reforma Aduaneira (RA).

Dispõe o ar. 101º do referido diploma, na redacção do DL n. 244/87, de 16/6:

“O reembolso ou a dispensa de pagamento de quaisquer imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais regula-se pelas disposições da regulamentação comunitária em vigor”.

Ora, o imposto automóvel não constitui um recurso próprio da comunidade, mas antes um imposto interno, apesar de ter adaptado, como logo resulta do preâmbulo do DL n. 40/93, de 18/2, a sua estrutura “aos procedimentos aduaneiros decorrentes da realização do mercado interno”. – cfr., definindo os recursos próprios da Comunidade, o art. 2 da decisão do Conselho da União Europeia, de 31/10/94, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias, publicado no respectivos Jornal Oficial de 12/11/94, bem como a de 29/9/2000, *ibidem* de 7/10/2000.

Dir-se-á, numa interpretação literal, que a norma do art. 101º da RA estende o seu âmbito de aplicação somente ao reembolso e à dispensa de pagamento (das imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais da Comunidade), e na questão dos autos está em causa o prazo de caducidade do direito à revisão de um acto de liquidação.

Ora, a revisão é um meio de impugnação administrativa, que visa obter a correcção de uma prévia decisão final de um procedimento de liquidação.

Já o reembolso, na definição do art. 235º, a) do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) é a “restituição total ou parcial dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que tenham sido pagos” e um dos seus fundamentos é, também a liquidação ilegal (art. 236º, 1, primeiro parágrafo, *in fine* do CAC).

Ou seja: O pedido de revisão de um acto de liquidação, por iniciativa do contribuinte, é um pedido de reembolso do montante do imposto pago em excesso.

O direito de revisão e o direito de reembolso têm a mesma natureza, pelo que nada obsta a que, nos termos do art. 101º da Reforma Aduaneira, ao direito de revisão do acto de liquidação a efectuar pelas autoridades aduaneiras se aplique a regulamentação comunitária em vigor, a ele respeitante <sup>(1)</sup>.

De qualquer modo, o pedido de revisão, conducente à anulação do acto de liquidação não pode deixar de implicar o reembolso das quantias em causa (art. 100º da LGT).

Pelo que, em termos de direito comunitário, o pedido de reembolso corresponde na sua finalidade, ao pedido de revisão do direito nacional.

Assim, a concretização das referidas “disposições da regulamentação comunitária” há-de encontrar-se no art. 236º, 2, do CAC, que dispõe:

“O reembolso ou a dispensa de pagamento dos direitos de importação ou dos direitos de exportação será concedido, mediante pedido apresentado na instância aduaneira competente, antes do termo do prazo de três anos a contar da data da comunicação dos referidos direitos do devedor”.

Ou seja: o direito de reembolso caduca se não for exercido no prazo de três anos.

Revertendo agora à hipótese dos autos, logo vemos que a liquidação ocorreu em Abril de 1997, tendo o pedido de revisão sido apresentado em 15 de Abril de 2002, ou seja, muito depois do referido prazo de 3 anos.

A pretensão do recorrente não é assim de atender.

No sentido ora exposto, podem citar-se, a título meramente exemplificativo, e para além do já referenciado, os acórdãos deste STA de 8/3/2006 (rec. n. 1154/05), de 5/4/2006 (rec. n. 62/06), de 17/5/2006 (rec. n. 1215/05) e de 28/6/2006 (rec. n. 61/06).

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

<sup>(1)</sup> Acórdão de 26/4/2006 (rec. n. 86/06).

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Recurso com fundamento em oposição de acórdãos. Reclamação dos actos praticados na execução fiscal pelo órgão da administração.*

### Sumário:

*Do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo em 9 de Janeiro de 2007, em 2º grau de jurisdição, no âmbito de reclamação para a 1ª instância de despacho do órgão da Administração dado em execução fiscal autuada em 5 de Maio de 1992,*

*não é admissível recurso fundado em oposição de acórdãos para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, mas recurso para essa Secção, em 3º grau de jurisdição.*

Processo n.º 416/07-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Pedras d' El Rei – Gestão e Turismo, SA.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Baeta de Queiroz (por vencimento e sorteio).

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido em 9 de Janeiro de 2007 pelo Tribunal Central Administrativo Sul que negou provimento a recurso por si interposto de sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé julgando prescritas as dívidas exequendas, na execução fiscal instaurada contra **PEDRAS D'EL REI — GESTÃO E TURISMO, S. A.**, com sede em Tavira.

Fá-lo com fundamento em oposição com o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 1 de Junho de 2006 no processo n.º 67/06.

2. Estamos perante uma execução fiscal instaurada em 5 de Maio de 1992, na qual foi proferido, em 26 de Junho de 2006, pelo órgão da Administração que a dirige, despacho objecto de reclamação, em 4 de Julho de 2006, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé. Da sentença que, datada de 27 de Setembro de 2006, julgou procedente tal reclamação, houve recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, que em 9 de Janeiro de 2007 lhe negou provimento.

É desta última decisão que foi interposto o presente recurso, em 22 de Janeiro de 2007, fundado em oposição de acórdãos.

Ao tempo da autuação da execução, o recurso por oposição de acórdãos só era admissível relativamente a acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, mas não de arestos do Tribunal Tributário de 2ª Instância, dos quais cabia recurso, em 2º ou 3º grau de jurisdição, para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. os artigos 30º alínea b) e 32º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redacção original. Este recurso foi limitado, pelo decreto-lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, às decisões proferidas em 1º grau de jurisdição, para os processos iniciados após 15 de Setembro de 1997.

O recurso de acórdãos do Tribunal Central Administrativo fundado em oposição de acórdãos só se tomou possível com o decreto-lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, que entrou em vigor em 15 de Setembro de 1997, mas apenas nos processos em que o Tribunal julgasse em último grau de jurisdição (vd. a alínea b') do artigo referido, inserida pelo apontado decreto-lei).

A partir de 2004, com a entrada em vigor da reforma do contencioso administrativo, os acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo em 2º grau de jurisdição continuam a ser recorríveis, só, com fundamento em oposição de acórdãos. Mas este regime não vale para os processos instaurados anteriormente, como dispõe o artigo 2º da lei no 13/2002, de 19 de Fevereiro.

Assim, o regime aqui aplicável é o anterior.

De resto, a reclamação dos despachos proferidos na execução fiscal pelo órgão da Administração que a dirige constitui um incidente dessa execução, não obstante a variabilidade da terminologia usada pelo legislador, que tanto a denomina de reclamação como de recurso. Em qualquer dos casos, sempre estamos perante um meio processual que visa a apreciação judicial de acto materialmente administrativo praticado por órgão da administração no processo executivo judicial.

Assim, o regime a considerar é o que vigora no momento em que se inicia a acção executiva e, como se viu, ao tempo, do acórdão agora recorrido não cabia recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, mas recurso para a Secção.

Obtempera a recorrida que, não sendo admissível o recurso interposto para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, com fundamento em oposição de acórdãos, não deve dele tomar-se conhecimento.

Mas não é, necessariamente, assim.

O artigo 687º n.º 3 do Código de Processo Civil não permite que se indefira o requerimento de interposição de recurso quando tenha sido interposto recurso diferente do que competia. E o n.º 4 do mesmo artigo, conjugado com o artigo 700º n.º 1 alínea b), impõe ao tribunal de recurso a observância desta regra, ao dispor que a decisão que admita o recurso não o vincula, e que o relator deve corrigir a classificação dada ao recurso, quando seja caso disso.

Deste modo, o recurso, que foi admitido para o Pleno, com fundamento em oposição de acórdãos, deve prosseguir na Secção, como recurso de 3º grau de jurisdição.

E também não constitui obstáculo a esta alteração o facto de estarmos no âmbito de um processo de natureza urgente, em que as alegações devem ser apresentadas no prazo de interposição do recurso, pois a recorrente entregou alegações com o seu requerimento de interposição do recurso, como se vê a fls. 476 a 485.

Questões diferentes são as de saber se tais alegações contêm fundamentos bastantes para a procedência da pretensão trazida ao tribunal de recurso, e/ou se se deve atender, também, ao conteúdo das alegações de 2º grau só mais tarde apresentadas. Estes são temas que hão-de merecer a atenção do tribunal competente para conhecer do recurso, mas que não constituem razões da sua inadmissibilidade.

3. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em determinar que o presente recurso prossiga como recurso em 3º grau de jurisdição, pela Secção, para onde será remetido o processo, após a competente baixa.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2007.— *José Norberto de Melo Beata de Queiroz* (relator por vencimento) — *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* (vencido, de acordo com o voto junto)

### VOTO DE VENCIDO

Votei vencido a decisão que fez vencimento.

Alinho, de seguida, as razões da minha discordância:

Estamos perante uma reclamação de uma decisão proferida pelo competente órgão de execução fiscal, com previsão no art. 276º do CPPT

A execução, que está na base desta reclamação, foi instaurada no ano de 1992, numa altura em que era admissível o 3º grau de jurisdição.

Ou seja: era então admissível recurso das decisões proferidas em 2ª Instância para a Secção de Contencioso Tributário do STA – vide art. 32º, 1, a) do ETAF (Dec.-Lei n. 129/84, de 27/4), na redacção então vigente.

Porém, quando a reclamação foi apresentada (2007) tal já não é possível (vide art. 26º, alínea a) do actual ETAF – Lei n. 13/2002, de 19/2).

É sim possível o recurso por oposição de acórdãos, para o Pleno da Secção – vide art. 284º, 1, do CPPT.

Já vimos que, quer o MP, quer a recorrida, sustentam que, tendo o processo (de execução) sido instaurado em 1992, daí que não seja admitido o recurso em terceiro grau de jurisdição.

Vale isto por dizer que, sem o afirmarem expressamente, sustentam que a reclamação mais não é que um incidente da execução.

Só assim se compreendendo que seja possível, não o recurso por oposição de acórdãos, mas sim o recurso em 3º grau de jurisdição.

Quid juris?

Tudo está em saber se a reclamação é ou não um incidente da própria execução.

A dita reclamação tem tradução legal no art. 276º do CPPT (subordinado à epígrafe “das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal”).

Este normativo corresponde ao art. 355º do CPT, aí com uma designação diferente. Neste preceito usa-se o termo recurso e não reclamação.

No domínio do CPCI, também se falava em reclamação (art. 254º, § 1º).

Quer no domínio do CPPT, quer no domínio da LGT, o legislador não tem um rigor terminológico assinalável, pois tanto fala em reclamação (art. 151º, 1, do CPPT, e art. 103º, 2, da LGT), como em recurso (artºs. 97º, 1, n) e 279º, 1, b) do CPPT e art.95º, 2, j) da LGT).

Que dizer?

Cremos que se está perante um recurso verdadeiro e próprio, como decorre do art. 97º, 1, n) do CPPT.

O que deixa desde logo antever que não estamos perante qualquer incidente.

Estamos isso sim perante um verdadeiro processo, sujeito ao contraditório (vide artigo 278º do CPPT).

Ideia que sai reforçada pelo disposto no já citado art. 151º, 1, do CPPT, onde se contempla, na competência do tribunal tributário, e em *processo de execução fiscal*, a decisão sobre “*os incidentes, os embargos, a oposição ... a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de administração fiscal*”.

Quer isto dizer que a lei não considera a reclamação em causa um incidente.

Estamos assim perante uma impugnação, na expressão do art. 49º, 1, a), iii, do ETAF.

Não sendo a reclamação um incidente, mas sim um verdadeiro processo, então é verdade que não há lugar a recurso em terceiro grau de jurisdição.

O que vale por dizer que cabe, isso sim, recurso por oposição de acórdãos.

Assim, a forma de atacar a decisão recorrida é através do recurso por oposição de julgados, com previsão no citado art. 284º, 1, do CPPT.



Porém, e como bem refere o EPGA, o Mm. Juiz relator não tomou posição expressa sobre se existe ou não oposição de acórdãos.

E é sua a competência para proferir tal despacho – art. 284º, 5, do CPPT.

Assim, os autos deveriam baixar ao TCA – Sul, a fim do Mm. Juiz relator proferir despacho fundamentado, reconhecendo se há ou não oposição de acórdãos.

Desatenderia assim a questão prévia suscitada pelo EPGA, reconhecendo-se que do acórdão proferido nos autos cabia recurso por oposição de julgados para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA e não recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA em 3º grau de jurisdição.

Ordenaria pois a baixa dos autos ao TCA – Sul para que o Mm. Juiz relator proferisse o apontado despacho.

É este o sentido do meu voto. — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Recurso com fundamento em oposição de acórdãos.*

### Sumário:

*Não há oposição entre dois acórdãos que decidiram divergentemente quanto à violação do princípio da protecção da confiança se em apreciação estavam duas taxas diferentes, cada uma delas a propósito de desiguais ocupações do domínio público, assentes em dois regulamentos distintos, cada qual aplicado pelo respectivo município, relativamente a períodos temporais não coincidentes.*

Processo n.º 498/07-50.

Recorrente: Petróleos de Portugal, SA.

Recorrido: Câmara Municipal de Matosinhos.

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

1.1. **PETRÓLEOS DE PORTUGAL, S. A.**, com sede em Lisboa, recorre do acórdão de 11 de Janeiro de 2007 do Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento ao recurso jurisdicional de sentença da 1ª instância julgando improcedente a impugnação da liquidação de taxa de ocupação do subsolo por condutas efectuada pela **CÂMARA MUNICIPAL DE MATOSINHOS**.

Fá-lo com fundamento em oposição com o acórdão de 18 de Maio de 2004 do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 1121/03.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O Acórdão recorrido tem na sua origem uma situação de facto muito semelhante à do Acórdão fundamento que, por sinal é também acolhida por este STA no já referido acórdão do STA de 24 de Maio de 2006 no processo n.º 1098/05-30 em que foi relator o Senhor Conselheiro Pimenta do Vale, sendo que em ambos os casos estamos perante uma impugnação judicial de uma liquidação de uma taxa por ocupação do solo e subsolo municipal.

2.

No caso do Acórdão recorrido essa ocupação é feita com condutas para o transporte de produtos petrolíferos destinados a refinação ou armazenagem, enquanto no Acórdão fundamento a ocupação do solo municipal é feita através de uma instalação abastecedora de carburantes líquidos, ar e água e respectivos depósitos, condutas, tubagem e bombas abastecedoras subterrâneas.

3.

E nem se diga que, num caso estamos, apenas, perante a ocupação do subsolo, enquanto no outro se verifica, somente, a ocupação da via pública.

4.

Com efeito, embora as realidades taxadas no Acórdão recorrido sejam, sobretudo, instalações subterrâneas (condutas para o transporte de produtos petrolíferos), existem também instalações à superfície (junto à refinaria), pelo que não podem existir dúvidas de que em causa está, para além da ocupação do subsolo municipal, também a ocupação de solo municipal.

5.

Por outro lado, e relativamente ao Acórdão fundamento, em causa está uma taxa aplicada a uma instalação abastecedora de carburantes líquidos, ar e água, composta por depósitos, tubagens e bombas abastecedoras. Ora, neste caso, as instalações mais relevantes estão no subsolo, mormente os depósitos e tubagens, estando apenas à superfície as pistolas e mangueiras de abastecimento.

6.

Neste sentido, escreve-se, aliás, no Acórdão fundamento que *“a licença de instalação de bombas de gasolina na via pública passa pela construção no sub-solo, a cargo do licenciado, dos respectivos reservatórios do carburante”* (cfr. p. 5 verso).

7.

Em qualquer um dos casos, as referidas taxas, aprovadas em Regulamento Municipal, sofreram, de um ano para o outro, um aumento exponencial se bem que no caso subjacente ao acórdão recorrido esse aumento tenha sido incomensuravelmente mais significativo.

8.

Deste modo, em ambos os casos está em causa a apreciação da legalidade da liquidação de uma taxa cobrada a título da ocupação do domínio público.

9.

Em ambos os casos não há alteração das utilidades ou dos serviços prestados pelo município antes e depois dos aumentos.

10.

Em ambos os casos os municípios se refugiam em critérios de cariz económico e social, em opções políticas, em custos ambientais, etc, sem que exista demonstração credível nos autos de que assim seja.

11.

O quadro normativo (Constituição e Código do Procedimento Administrativo) em que se move o Acórdão fundamento em apreciação é o mesmo do Acórdão recorrido sendo que relativamente ao mesmo fundamento de direito, e na ausência de alteração substancial de regulamentação jurídica, o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento perflharam soluções jurídicas opostas.

12.

Tal oposição consiste no facto de, perante a situação concreta em discussão, o Acórdão recorrido ter considerado que o aumento da taxa paga pela Recorrente — cujo valor passou a ser de 50.000\$00 por metro linear nas condutas até 20 cm de diâmetro acrescida de 4.000\$00 por cada 5 cm a mais, quando anteriormente era de 90\$00 ano por metro linear nas condutas até 20 cm de diâmetro e 170\$00 para as condutas de diâmetro superior a 20 cm — não consubstancia uma violação do princípio da proporcionalidade, nem tão pouco do princípio da boa fé e da protecção da confiança na actuação da Administração, enquanto no Acórdão fundamento, numa situação em tudo semelhante, se considerou que o aumento de uma taxa por ocupação de uma parcela do domínio público para o décuplo viola de forma clamorosa o princípio constitucional da proporcionalidade, bem como o princípio da confiança a que a Administração está sujeita, tornando-a ilegal e levando à respectiva anulação.

13.

Resulta, assim, do que se disse, que a questão fundamental de direito relativamente à qual os acórdãos citados chegaram a soluções opostas, é a de saber se o aumento súbito extraordinário do montante de uma taxa (no caso uma taxa por ocupação do domínio público) torna a mesma ilegal, por violação do princípio da proporcionalidade, bem como do princípio da boa fé e da protecção da confiança.

14.

O Acórdão recorrido acabou por decidir todas as questões considerando não haver violação de princípios como o da proporcionalidade, limitando-se, no entanto, a remeter, tal como havia feito a sentença da primeira instância, para arestos do Tribunal Constitucional que, em rigor, nunca avaliou em concreto os valores das taxas.

15.

Apenas os critérios foram objecto de análise pelo Tribunal Constitucional, pelo que ao aderir à doutrina de tais acórdãos, o Tribunal “*a quo*” apenas podia retirar consequências quanto ao que foi decidido e não quanto ao que não foi decidido por falta de elementos.

16.

O facto de se aceitar que estamos perante taxas não impede que se considere que os seus valores são manifestamente desproporcionados, existindo verdadeiras taxas que podem ser afectadas pelo vício de falta de proporcionalidade sem que por si só se devam considerar impostos — vejam-se neste sentido, entre outros, os Acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 18 de Maio de 2004, processo n.º 1121/03 (**o acórdão fundamento**), e em 28 de Outubro de 2003, processo n.º 2144/99, e o já referido acórdão deste STA (**Acórdão do STA de 24 de Maio de 2006 no processo n.º 1098/05-30 em que foi relator o Senhor Conselheiro Pimenta do Vale**).

17.

No caso, o agravamento da taxa com o novo regulamento foi de Esc.: 49.015\$00, ou seja, mais de 57.000% sendo de resto as taxas devidas por ocupação do subsolo muito mais caras do que as taxas devidas pelo solo à superfície, onde, como é evidente há muito mais aproveitamentos possíveis e maior concorrência pelo seu aproveitamento.

18.

Ora, não se pode olvidar que as taxas em análise são *taxas* e são taxas devidas pela utilização do domínio público municipal, pelo que a contraprestação específica do município de Matosinhos às empresas petrolíferas tem de concretizar-se na disponibilização pelo município desse domínio público para a sua utilização pelas empresas.

19.

Por isso, a ideia de proporcionalidade própria da figura tributária das taxas tem de pautar-se pelo valor que tais parcelas do domínio público têm ou pelo custo que a sua utilização pelas empresas petrolíferas provoca ao município.

20.

O Tribunal “*a quo*” parece esquecer, no entanto, que os bens do domínio público estão estritamente adstritos à realização dos interesses públicos a que estão afectos, pelo que não podem ser erigidos em instrumentos de puro comércio como se de bens do comércio privado se tratasse, obtendo assim o município as receitas correspondentes ao seu ‘apreço’.

21.

Por outro lado, e em relação aos custos que o município suporta com a utilização do subsolo pelas condutas da Recorrente, sublinhe-se que os mesmos se prendem, única e exclusivamente, com a ocupação do subsolo.

22.

Finalmente, a verdade é que, diferentemente da tese que a Recorrida tem defendido no decurso dos presentes autos e que parece merecer o acolhimento do Acórdão recorrido, a utilização do subsolo municipal não acarreta um assinalável ganho, nem se revela muitíssimo mais vantajosa para a Recorrente.

23.

Basta atentar no relatório pericial que se encontra junto aos autos.

24.

Contra o montante total de €: 719.692,02 (setecentos e dezanove mil seiscientos e noventa e dois euros e dois cêntimos) cobrados pela Recorrida com base nas taxas agora em análise, se o transporte por camião cisterna fosse, de facto e de direito, uma alternativa viável, a Recorrente apenas teria de

desembolsar, de acordo com esta perícia, cerca de €: 162.350 (cento e sessenta e dois mil trezentos e cinquenta euros)... a disparidade dos valores em causa é, no mínimo, esmagadora!

25.

Que o montante das taxas em questão não tem qualquer explicação, a não ser a de obter o maior montante possível de receitas municipais, revela-o ainda a ausência de afectação do excedente correspondente aos objectivos extrafiscais, isto é, a diferença entre o montante da taxa correspondente à prestação municipal constituída pela utilização do subsolo municipal e o montante total da mesma, à cobertura de eventuais danos que o referido transporte dos produtos petrolíferos pudesse causar ao ambiente.

26.

Mas a violação do princípio da proporcionalidade revela-se ainda pelo facto de o aumento do montante das taxas não estar também relacionado com os aumentos de preços dos serviços públicos em função da evolução do nível geral dos preços.

27.

Com efeito, recorde-se que os valores em vigor antes do início da vigência do actual Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos — em que os tubos e condutas eram tributados por metro linear ou fracção, e anualmente, a Esc.: 85\$00, se os mesmos possuíssem ‘até 20 cm de diâmetro’, ou Esc.: 160\$00 se o diâmetro fosse superior a essa medida — tinham sido actualizados em 1997, na sequência de sessão ordinária da Câmara Municipal de Matosinhos de 12 de Novembro de 1996.

28.

Deste modo, resulta evidente que um aumento superior a **mil por cento** da taxa não pode estar relacionado com eventuais alterações em função da inflação que como é consabido não atingiu nem de perto nem de longe tais montantes nos últimos anos.

29.

Por outro lado, nem que se admitisse, como se faz no Acórdão recorrido, que estas taxas para além de serem cobradas como contraprestação pela utilização do domínio público, pudessem ter também uma vertente de limitação da procura, a verdade é que nada justificaria que a Recorrida cobrasse estes valores absurdos.

30.

De qualquer forma, sublinhe-se, que essa vertente de limitação da procura só faria sentido se estivéssemos perante uma nova taxa, o que não é, manifestamente, o caso dos autos, em que o que está em causa é o aumento dos valores de uma taxa já existente.

31.

No entanto, mesmo aceitando, o que sem conceder agora se admite por mero dever de patrocínio, que estamos perante uma taxa juridicamente nova, a verdade é que ainda assim não faz qualquer sentido pretender limitar a procura quando estamos a falar de uma taxa que incide sobre uma realidade previamente existente, como são as condutas da Recorrente e das empresas congéneres que se encontram implantadas no subsolo municipal há várias décadas.

32.

Pelo exposto, e em suma, concluímos que estamos perante taxas totalmente desproporcionadas e arbitrarias.

33.

As taxas em questão são ainda contrárias ao princípio da segurança jurídica no seu vector de princípio da protecção da confiança, bem como ao princípio da boa fé.

34.

Com efeito, quando a Recorrente instalou no subsolo do domínio público de circulação as suas condutas de combustíveis e de água, pressupôs que o regime administrativo em vigor, a que se desejou submeter, realizando o seu investimento, se mantivesse substancialmente inalterado, sem prejuízo das actualizações em função da inflação.

35.

Estes elementos são fulcrais, razão pela qual no regulamento de taxas anterior ao actual se reconhecia expressamente a necessidade de proteger neste domínio a confiança do particular e a tendencial estabilidade da concessão, prevendo-se a possibilidade de o valor da taxa da concessão ser reservado por um período de vinte anos, isto é, ser protegido contra actualizações anuais através do pagamento antecipado de vinte anuidades da taxa.

36.

É óbvio que a Recorrente não defende aqui um direito absoluto à manutenção do quadro legal em vigor antes da alteração do RTTMM.

37.

A verdade, porém, é que se, no contexto do caso dos autos, se seria já manifesta a violência que representaria para as pressuposições da Recorrente a criação de uma nova taxa sobre as instalações que representasse um agravamento muito superior a 100%, o que dizer de um aumento de 57.000%.

38.

O princípio da protecção da confiança, ínsito no Estado de direito democrático, encontra-se previsto no art. 2.º da Constituição, implicando não só a exclusão de normas tributárias agravadoras ou oneradoras da situação dos tributados afectadas por verdadeira retroactividade que, na ponderação dos correspondentes interesses em jogo, se revele sem um adequado fundamento de interesse geral, mas também a própria estabilidade do direito.

39.

Significa Isto que não podem os entes públicos alterar as regras do jogo, neste caso do jogo económico – um jogo que, como é bem sabido, se joga a longo prazo –, originando um desequilíbrio cujo alcance era de todo imprevisível quando, quer da constituição ou do estabelecimento das relações jurídicas em causa, quer da renovação dessas mesmas relações.

40.

Ora, a actuação do município de Matosinhos, através da exigência de taxas cujo montante, seja em si mesmo considerado, seja considerado por referência ao montante anteriormente exigido, não pode deixar de ser tido por totalmente exorbitante e impeditivo da continuação da actividade desenvolvida pelas empresas, configura-se como um efectivo *venire contra factum proprium*.

41.

Com efeito, enquanto o Estado autoriza o exercício dessa actividade, e o autoriza por um período relativamente dilatado, o município de Matosinhos vem impedir o exercício da mesma através de um obstáculo tributário.

42.

Por outro lado, e como se disse, as taxas em causa violam também o princípio da boa fé, previsto no art. 6.º-A do CPA, e é fácil perceber porque assim é.

43.

As empresas petrolíferas planearam toda a sua actividade industrial, realizando os correspondentes investimentos através da construção das instalações e da montagem dos equipamentos, com base num dado quadro jurídico de actuação da Administração pública, no qual a exigência das taxas não constituía, por certo, uma componente despicienda. Quadro esse que, era razoável esperar, não seria objecto de alterações radicais ao menos durante a vigência do alvará que formalizou a autorização de exercício das actividades ligadas ao transporte e refinação de produtos petrolíferos.

44.

Assim, empresas como a Recorrente tinham legítimas expectativas de que esse quadro não fosse perturbado. Expectativas que, embora não configurando um direito subjectivo das empresas à manutenção do montante das taxas, não podem ser objecto de total perturbação ou mesmo de subversão, sob pena de todo aquele plano de vida das empresas ser destruído.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis (...), deve decidir-se que existe oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, cujo entendimento subjacente deve prevalecer na uniformização de jurisprudência (...)).

1.2. A recorrida conclui assim as suas contra-alegações:

«1ª

Não há qualquer oposição de Acórdãos, isto porque os Acórdãos em “alegada» oposição não versam sobre situações fácticas substancialmente idênticas, sendo também claramente diferentes os argumentos jurídicos que presidem ao aumento das taxas em questão, com diferentes reflexos nas resoluções das questões de direito controvertidas;

2ª

Os tributos em causa em cada um dos Acórdãos são substancialmente diferentes, uma vez que no **Acórdão Fundamento** estamos perante uma simples taxa e no **Acórdão Recorrido** estamos perante uma taxa de carácter misto, sendo que com ela “*reassumiu claramente uma contraprestação pela utilização do domínio público como uma limitação da procura*”;

3ª

Por outro lado, os motivos que levam ao aumento das taxas em cada um dos Acórdãos são visível e factualmente distintos: ora, se no **Acórdão Fundamento** é o próprio interesse público que proíbe o aumento da taxa, tomando o mesmo desproporcional, no **Acórdão Recorrido** é o próprio interesse público que justifica a alteração da taxa, pela crescente necessidade de “*privilegiar a utilização do subsolo que prossiga fins de interesse geral ou público (...) em detrimento das situações em que existe um mero interesse particular*”;

4ª

Enquanto que no **Acórdão Fundamento** estamos perante o aumento de uma taxa em sentido técnico, que, como tal, sempre foi considerada; no **Acórdão Recorrido** estamos perante a criação de uma verdadeira taxa, que anteriormente não mais era do que uma simples “taxa moderadora”, sem qualquer carácter sinalagmático;

5ª

Os critérios constantes do Regulamento no Acórdão Recorrido respeitam integralmente os princípios do Direito Tributário em matéria de taxas, nomeadamente o princípio da proporcionalidade;

6ª

É legítimo e perfeitamente aceitável que as diferentes utilizações do subsolo não estejam todas elas sujeitas a um regime de taxa uniforme, cega, e portanto que o critério do tipo de produto circulante seja efectivamente um factor a ter em conta na fixação da taxa;

7ª

Ora, diante das especificidades do produto em causa e da natureza puramente empresarial da Recorrente, a actual fixação dos índices do cálculo da taxa não colide, de forma alguma, com o princípio da equivalência;

8ª

A taxa no Acórdão recorrido visa remunerar a disponibilização do subsolo do domínio público municipal, não se pretendendo, de forma alguma, a deslocação da Recorrente;

9ª

O princípio da igualdade impõe o tratamento igual do que é efectivamente idêntico e o tratamento desigual do que é realmente diverso — ora, o tratamento em sede de índices de cálculo da taxa em causa, é feito em função de uma série de critérios e factores devidamente esclarecidos e ponderados na fundamentação do acto de aprovação das normas regulamentares, que justificam a diversidade, de tratamento das várias situações reguladas.

10ª

Em suma, não existe violação dos princípios constitucionais e legais invocados pela Recorrente.

**TERMOS EM QUE NÃO DEVE SER DADO PROVIMENTO AO RECURSO, MANTENDO-SE O ACÓRDÃO RECORRIDO, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS».**

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal entende inexistir a oposição invocada pela recorrente, pois «não se verifica entre os dois arestos identidade substancial das situações fácticas em confronto.

Assim no acórdão recorrido, do Tribunal Central Administrativo Norte (fls. 594 e segs.) está em causa a taxa de ocupação do subsolo por condutas cobrada pela Câmara Municipal de Matosinhos e relativa ao ano de 2002, sendo que as quantias liquidadas que se reportam à construção e instalação de condutas subterrâneas de produtos petrolíferos e afins destinados à refinação ou armazenagem.

Já o acórdão fundamento, do Tribunal Central Administrativo Sul (fls. 626 e segs.) trata de questão distinta em que as quantias liquidadas se reportam apenas à ocupação da via pública com a instalação e abastecimento de bombas abastecedoras de carburantes, água e ar, tendo os respectivos montantes sido encontrados em função do número de bombas instaladas e respectivos depósitos

Trata-se de situações fácticas distintas, sendo que ambas foram aferidas à luz do princípio da proporcionalidade.

Ora, como é entendimento jurisprudencial do Tribunal Constitucional (Acórdãos 319/2000 de 18.10.2000 e 335/94 e 30.08.1994, ambos publicados no site do Tribunal Constitucional) a observância do princípio da igualdade implica “que se dê tratamento igual a situações de facto essencialmente iguais e tratamento desigual para as situações de facto desiguais” mas “não impede que, tendo em conta a liberdade de conformação do legislador, se possam (se devam) estabelecer diferenciações de tratamento, “razoável, racional e objectivamente fundadas”, sob pena de, assim não sucedendo, “estar o legislador a incorrer em arbítrio, por preterição do acatamento de soluções objectivamente justificadas por valores constitucionalmente relevantes”.

Nos dois casos em confronto os interesses em causa, o impacto de natureza ambiental e perigosidade associada (previsivelmente superior no caso das condutas subterrâneas de produtos petrolíferos e afins destinados à refinação ou armazenagem) e até as áreas de propriedade pública afectadas não têm comparação.

Em suma, atenta a diversidade substancial das situações fácticas em confronto, os interesses relevantes subjacentes aos aumentos das taxas são também de natureza e proporção diversas, daí que ocorra divergência de soluções nas questões jurídicas controvertidas e, nomeadamente, na questão de saber se o aumento extraordinário do montante de ambas as taxas viola o princípio da proporcionalidade.

Não se verifica, pois, um dos alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja identidade substancial das situações fácticas em confronto, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado findo».

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2.1. O acórdão recorrido apurou a factualidade seguinte:

«a)

A impugnante possui no concelho de Matosinhos diversas instalações, a saber:

- Tubos de diversa espessura de um *pipeline* de ligação da Refinaria de Matosinhos ao Terminal de Leixões, que passa em cerca de 300 m por áreas do domínio público municipal
- Tubos de diversa espessura que ligam o Parque Real ao Molhe Sul da Administração do porto do Douro e Leixões
- Tubo de *pipeline* de *jet* da refinaria para o aeroporto, que está implantado em cerca de 2840 m em terrenos camarários
- *Pipeline* de ligação da Refinaria ao Parque de Perafita e tubagem de águas que atravessam em alguns metros terrenos do domínio público municipal
- Conduta de abastecimento de água da refinaria.

b)

O Plano Director Municipal (PDM) de Matosinhos, ratificado em Agosto de 1992, veio prever no seu Regulamento uma “*área exclusiva de armazenagem de combustíveis*”, “*numa perspectiva de reserva de terreno para receber, por transferência, as instalações desta natureza localizadas noutras áreas do concelho*”.

c)

Em reunião da Câmara Municipal de Matosinhos (CMM), de 11.12.998, foi aprovada a proposta de alteração do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos (RTTLMM), em conformidade com o doc. que faz fls. 50 a 77 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

d)

As alterações a esse RTTLMM foram aprovadas pela Assembleia Municipal de Matosinhos (AMM) em 28.12.998, sem qualquer inovação ou acrescento, e publicadas no Diário da República (Apêndice n.º 31/99), II, 61, de 13.03.999.

e)

A impugnante foi notificada pela CMM de que se encontrava a pagamento, durante o mês de Fevereiro/2002, a taxa devida pela ocupação do subsolo do domínio público municipal relativa às condutas atrás referidas, no montante total de € 719.692,02.

f)

Os tubos e condutas eram até então tributados por metro linear ou fracção, anualmente, a 85\$00 (se possuísem até 20 cm de diâmetro), ou 160\$00 (se o diâmetro fosse superior a tal medida).

g)

Ao abrigo do RTTLMM, com as alterações aprovadas pela AMM em 28.12.998, tais condutas são agora objecto de incidência de taxas, anualmente, de 50.000\$00 por metro linear ou fracção (até 20 cm de diâmetro) e de 4.000\$00 por cada cinco cm a mais de diâmetro.

h)

Não houve qualquer melhoria, acréscimo ou alteração dos serviços prestados pela CMM à impugnante pela utilização do domínio público.

i)

Quando a impugnante instalou as condutas, deu como suposto que o regime administrativo então em vigor se mantivesse substancialmente inalterado.

j)

Dá-se aqui por reproduzido o teor dos docs. que fazem fls. 89 a 98 dos autos».

2.2. Quanto ao acórdão fundamento, estabeleceu, em sede factual, que

«1

Em 1995, o Município de Sintra liquidou à impugnante as seguintes importâncias, respeitantes à ocupação da via pública das bombas de carburantes líquidos instalados na via pública:

- 1.1 - Relativamente ao ano de 1991, Esc: 2.198.966\$00;
- 1.2 - Relativamente ao ano de 1992, Esc: 2.498.015\$00;
- 1.3 - Relativamente ao ano de 1993, Esc: 2.797.782\$00;
- 1.4 - Relativamente ao ano de 1994, Esc: 3.063.593\$00;

2

Na fixação destes montantes, o Município de Sintra atendeu ao critério do número de bombas instaladas no terreno ocupado, constante da Tabela de Licenças e Taxas.

3

Em 1988, por cada bomba, a tabela era de Esc: 30.000\$00.

4

Em 1989, por cada bomba a tabela passou a ser de Esc: 300.000\$00.

5

Antes de 1989, as taxas não eram actualizadas desde 05/02/88, data em que foram aprovados pela Assembleia Municipal de Sintra.

6

De acordo com os índices de preços estabelecidos, a taxa de inflação de 1988 para 1999 foi de 9,7%.

7

A Tabela de Licenças e Taxas vigente no Município de Sintra desde 4.6.1984, foi aprovada pela sua Assembleia Municipal em sua reunião de 11.5.1984, prevendo no seu art.º 43.º a taxa de 15.000\$00 para bombas de carburantes líquidos inteiramente na via pública, e de 1.000\$00 para as bombas de ar ou água — doc. de fls 861 e segs constante do recurso deste Tribunal n.º 2548/99, de 20.5.2003;



A Tabela de Taxas e Licenças vigente no Município de Sintra desde 8.3.1988, foi aprovada pela sua Assembleia Municipal em sua reunião de 5.2.1988, prevendo no seu art.º 42.º a taxa de 30.000\$00 para bombas de carburantes líquidos inteiramente na via pública, e de 5.000\$00 para as bombas de ar ou água - doc. de fls 694 e segs do mesmo recurso;

O índice de preços no consumidor entre o ano de 1988 e 1994 variou em mais 73,66% (passou de 70,3 para 122,08), sendo de 100,00% em 1991 - doc. de fls 741 e 742 do mesmo recurso».

3. No presente processo a agora recorrente impugnou a taxa de ocupação do subsolo, em 2002, por condutas de combustíveis entre uma refinaria e uma instalação aeroportuária liquidada pela Câmara Municipal de Matosinhos.

O acórdão recorrido entendeu, além do mais, que não havia, no regulamento municipal que suportava a liquidação, violação dos princípios da proporcionalidade, da igualdade, da protecção da confiança e da boa fé.

O aresto ponderou, entre outras realidades, a extensão do domínio público ocupado; o tipo e a natureza da ocupação, designadamente o perigo e a poluição dela resultantes; as finalidades a que se destina a taxa liquidada; a utilidade para o beneficiário da ocupação; os ónus resultantes para a autarquia; a medida do aumento da taxa, por comparação com fixada em 1992; e o nível de procura da ocupação do subsolo.

No processo em que foi proferido o acórdão fundamento fora posta em causa a liquidação à aí impugnante, pela Câmara Municipal de Sintra, de taxa de «ocupação da via pública com a instalação e abastecimento de bombas abastecedoras de carburantes, água e ar» nos anos de 1991 a 1994, ambos *inclusive*.

O acórdão fundamento julgou tratar-se de uma verdadeira taxa, vislumbrando, no regulamento em que se fundou a liquidação, ofensa do princípio da confiança.

Para tanto, debruçou-se, essencialmente, sobre o valor do tributo em 1988 e em 1989, comparando a variação com a taxa de inflação e o índice de preços no consumidor; a utilidade propiciada; e os encargos para o município.

É, assim, patente a diversidade das situações ajuizadas. Não são as mesmas as normas regulamentares examinadas; não é o mesmo o espaço temporal que mediou entre a inicial fixação do valor da taxa e a sua alteração; não é o mesmo o circunstancialismo, em matéria de evolução dos preços e inflação; não é da mesma extensão a ocupação do domínio público, nem iguais a natureza dessa ocupação e a utilidade retirada; não são necessariamente os mesmos os encargos para o município...

Deste modo, se o acórdão fundamento concluiu, após análise de tal circunstancialismo, que o aumento da taxa ditada pela Câmara Municipal de Sintra traía a confiança da impugnante, por ser arbitrário, não correspondendo a um acréscimo das utilidades propiciadas, nem dos encargos resultantes, e exceder em muito a evolução do custo de vida, se este aresto assim concluiu, dizíamos, nada permite afirmar que também o acórdão recorrido, para bem julgar, do mesmo modo haveria de concluir.

A violação do princípio da protecção da confiança – e só nesse ponto pode haver oposição, pois no demais o julgamento feito pelos dois acórdãos é no mesmo sentido – resulta do concreto circunstancialismo do caso, que é de todo diferente daquele que foi apreciado no processo em que foi tirado o acórdão recorrido.

A oposição das soluções jurídicas atingidas não resulta de diferente interpretação e aplicação do mesmo quadro normativo a situações que, pela sua semelhança, merecessem igual tratamento, mas da diversidade das situações de facto apreciadas.

Não se verifica, pelo exposto, a alegada oposição de acórdãos.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, na falta de oposição, julgar findo o recurso.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 450 (quatrocentos e cinquenta EUR) e a procuradoria em metade.

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* — *António Calhau* — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

**Acórdão de 14 de Novembro de 2007.****Assunto:**

*Recurso com fundamento em oposição de acórdãos.*

**Sumário:**

*Não há oposição entre dois acórdãos que decidiram questões fundamentais de direito diversas, por diversas serem as situações de facto subjacentes.*

Processo n.º 537/07-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.

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

1.1. A **DIRECÇÃO-GERAL DO PATRIMÓNIO** recorre do acórdão de 6 de Fevereiro de 2007 do Tribunal Central Administrativo Sul que manteve a sentença da 1ª instância que julgara improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação de taxa de conservação de esgotos efectuada pela **CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA**.

Fá-lo com fundamento em oposição com os acórdãos proferidos pelo Tribunal Central Administrativo de 11 de Abril de 2004, no processo n.º 1481/98, e por este Supremo Tribunal Administrativo em 8 de Março de 2001, no processo n.º 25495.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

A obrigação de pagamento da taxa de conservação de esgotos corresponde à contrapartida devida pela prestação de um serviço público pelo Município, o qual, no âmbito da prossecução das respectivas atribuições em matéria de saneamento, assegura a conservação em condições de funcionamento da rede geral de esgotos.

2ª

A actividade desenvolvida pelo ente público justifica a exigência de uma contraprestação ao sujeito passivo da relação jurídica tributária e permite enquadrar o tributo em apreço no conceito de taxa consagrado pelo legislador no n.º 2, do artigo 4º, da L.G.T..

3ª

No Município de Lisboa, face à necessidade de fixar um critério que traduzisse monetariamente o serviço prestado, o legislador no uso da sua ampla liberdade de conformação legislativa e dentro dos parâmetros constitucionais, entendeu que a utilização (ou a possibilidade de utilização) da rede de esgotos devia ser tributada em vista do respectivo dever de conservação, por um quantitativo pecuniário correspondente a 0,25% do valor patrimonial do prédio sobre que incide.

4ª

O valor fixado poderia resultar de um qualquer critério igualmente adequado.

5ª

A determinação do valor patrimonial do prédio constitui, assim, um mero critério de remuneração que traduz monetariamente o serviço prestado ao utilizador/sujeito passivo da relação tributária *sub judice*.

6ª

Desde que o prédio esteja inscrito na matriz e lhe esteja fixado um valor patrimonial, resultante de uma 1ª avaliação, tanto basta para que os serviços municipais possam proceder à liquidação das taxas que tenham por base esses valores.

7ª

A alteração do valor patrimonial do prédio em resultado de segunda avaliação determina, tão-só, a possibilidade de revisão da mesma, mediante anulação do excesso ou liquidação adicional do tributo.

Assim se pugna pela posição assumida no douto Acórdão fundamento.

Nestes termos e nos demais de Direito (...), se requer que, verificada a oposição de acórdãos, seja revogado o douto Acórdão recorrido, para em seu lugar ser proferida decisão que mantenha a posição assumida no douto Acórdão que serve de fundamento ao presente recurso».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que «não se verifica entre os dois arestos identidade substancial das situações fácticas em confronto.

Assim no acórdão recorrido, (do Tribunal Central Administrativo Sul, fls.147 e segs.), alegava a recorrente a invalidade da inscrição matricial n.º 2032 da freguesia de Arroios, relativa ao prédio conhecido por Antigo Hospital de Arroios sito na Rua António Pereira Carrilho, Av. Almirante Reis e Rua Quirino da Fonseca, em Lisboa, uma vez que tal inscrição matricial havia sido efectuada sem que o proprietário (Estado através da Direcção-Geral do Património) tivesse sido notificado da respectiva avaliação, tendo sido assim, preteridas as formalidades legais previstas no artigo 278º do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola.

Considerou-se assim naquele aresto que *“a taxa de conservação de esgotos apenas pode ser liquidada em relação a prédios devidamente inscritos na matriz predial e avaliados segundo as regras do CCPIIA, o que não será o caso dos autos”*

Mais se entendeu que *“não tendo sido notificado o acto de avaliação, o mesmo não era definitivo, pelo que não podia servir de base à inscrição matricial e à questionada liquidação da taxa de conservação de esgotos.*

*A preterição da formalidade prevista no artigo 278º. do CCPIIA, inquinando o procedimento de avaliação, tem repercussão sobre o impugnado acto de liquidação, inquinando-o do mesmo vício e, consequentemente, sobre o indeferimento da reclamação graciosa.”*

Já na hipótese em análise no acórdão fundamento (deste Supremo Tribunal Administrativo, fls. 174 e segs)., sustentava o recorrente que a primeira avaliação em que se estribou a liquidação tinha sido anulada (vide fls. 176 v.)

Porém, escreveu-se no referido aresto a fls. 176 v. e 177, *“tal afirmação, como se vê do probatório fixado no acórdão recorrido, não encontra suporte nele, pois em parte alguma foi considerado provado que a referida 1ª avaliação tivesse sido anulada.*

*Por outro lado consta do probatório que o valor patrimonial de 27.027.000\$00, que serviu de base à impugnada liquidação, constava da matriz predial urbana da freguesia de Arroios (v. alínea c) do probatório)”*.

Trata-se pois de situações fácticas distintas, daí a divergência de soluções nas questões jurídicas controvertidas.

Com efeito o acórdão recorrido parte de um pressuposto de facto - a preterição da formalidade prevista no artigo 278.º do CCPIIA (falta de notificação da 1ª avaliação) que inquinando o procedimento de avaliação (designadamente a primeira avaliação), tem repercussão sobre a própria inscrição matricial e sobre o impugnado acto de liquidação, inquinando-o do mesmo vício, pressuposto de facto esse que não se verifica na hipótese considerada no acórdão fundamento em que a primeira avaliação não foi anulada.

Não se verifica, pois, um dos alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja identidade substancial das situações fácticas em confronto, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado findo».

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

2.1. A matéria de facto fixada pelo acórdão recorrido é a seguinte:

«1.

O prédio denominado Antigo Hospital de Arroios, sito na Rua Pereira Carrilho, Av. Almirante Reis e Rua Quirino da Fonseca, em Lisboa, foi vendido pelo Estado, em 18 de Dezembro de 2001 (doc. 1).

2.

Através do recibo n.º 20020151839 enviado a coberto do ofício da Câmara Municipal de Lisboa n.º 855/DR/DCCR/02, de 2002/07/08, recebido na Direcção Geral do Património em 12/07/02 (docs. 2 e 3 respectivamente), esta foi por aquela notificada para efectuar o pagamento da taxa de conservação de esgotos relativa ao ano de 2000, no montante de Euros 13.680,29, referente ao imóvel denominado Antigo Hospital de Arroios sito na Rua António Pereira Carrilho, Av. Almirante Reis e Rua Quirino da Fonseca.

3.

Em 18 de Julho de 2002, deu entrada na Repartição de Finanças do 4º Bairro Fiscal de Lisboa uma Reclamação da Direcção-Geral do Património (doc. 4).

4.

Na reclamação mencionada no artigo precedente, a ora impugnante sustentou a invalidade da Inscrição matricial n.º 2032 da freguesia de Arroios, relativa ao prédio conhecido por Antigo Hospital de Arroios sito na Rua António Pereira Carrilho, Av. Almirante Reis e Rua Quirino da Fonseca, em Lisboa, uma vez que tal inscrição matricial havia sido efectuada sem que o proprietário (Estado através da Direcção-Geral do Património) tivesse sido notificado da respectiva avaliação, tendo sido assim, preteridas as formalidades legais previstas no artigo 278.º do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (doc. 4).

5.

No início de Agosto de 2002, a ora impugnante apresentou, junto da Câmara Municipal de Lisboa, reclamação graciosa incidente sobre a taxa de conservação de esgotos de 2000, respeitante ao Imóvel denominado Antigo Hospital de Arroios, liquidada por via do recibo n.º 20020151839, no valor de Euros 13.680,29 (doc. 5).

6.

Tal reclamação foi devidamente recebida na Câmara Municipal de Lisboa (doc. 6).

7.

Na reclamação graciosa sub judice a impugnante pediu a anulação do recibo relativo à taxa de conservação de esgotos com fundamento na inexistência de facto tributário, visto que a violação do artigo 278.º do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola acarreta a nulidade da inscrição matricial e, conseqüentemente, são inválidos todos os actos subsequentes que naquela se baseiam, mormente o acto de liquidação da taxa, na medida em que não há base de incidência para a determinação do valor da taxa (doc. 5).

8.

Através do ofício n.º 1124870, de 11 de Setembro de 2002, da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, foi a Direcção-Geral do Património notificada do resultado da avaliação efectuada em 10 de Maio de 1993 do prédio denominado Antigo Hospital de Arroios, ao qual foi atribuído o valor de Esc. 1.097.061.120\$00 (doc. 7).

8.

A Direcção-Geral do Património reclamou desta notificação com fundamento em legitimidade, porquanto o Estado já não era, à data da mesma, proprietário do imóvel (doc. 8)».

2.2. O acórdão fundamento deste Supremo Tribunal Administrativo assentou na factualidade seguinte:

«a)

Por escritura pública de 7/3/1994 o ora impugnante comprou a «Sopimar - Sociedade de Construções, Lda., pelo preço de um milhão de escudos (esc. 1.000.000\$00), a fracção autónoma localizada no Piso 2, 1º andar, do prédio urbano sito na Rua de Passos Manuel, n.º 124 e Rua de Arroios, em Lisboa, inscrita sob o artigo 2.062 – O, da matriz predial urbana da freguesia de Arroios – cfr. fls. 31 a 35;

b)

Pelos competentes serviços da Câmara Municipal de Lisboa (CML) foi liquidada em 1997 a taxa de conservação da rede geral de esgotos do ano de 1995, no valor de esc. 67.568\$00, referente à fracção autónoma identificada em a) que antecede – cfr. fls. 4 do processo 83/97/RG;

c)

Para procederem à liquidação referida em b) que antecede, os serviços da CML tomaram em consideração o valor patrimonial de esc. 27.027.000\$00 do referido prédio, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Arroios, sob o artigo 2.062-O - cfr. fls. 11, 12, 15 e 17 do proc. 83/97/RG;

d)

Tal taxa esteve à cobrança voluntária durante todo o mês de Maio de 1997 – cfr. fls. 4 do proc. 83/97/RG;

e)

O anterior proprietário da fracção autónoma identificada em a) que antecede, “Sopimar”, requereu 2ª avaliação da mesma fracção, tendo os serviços competentes da Repartição de Finanças fixado o valor patrimonial nos referidos esc. 27.027.000\$00 - cfr. fls. 11 e 12 do proc. 83/97/RG;

f)

O ora impugnante deduziu impugnação judicial contra o valor da sisa que lhe foi liquidado pela compra referida em a) que antecede, pondo aí em causa o valor patrimonial da fracção – cfr. fls. 28 a 30;

g)

Em 20/5/1997 o ora impugnante reclamou graciosamente para o presidente da CML contra a liquidação referida em b) que antecede, o que originou o processo administrativo 83/97/RG, alegando que a avaliação feita pelas Finanças o foi à sua revelia e requerendo que a tarifa de conservação de esgotos incida sobre o preço de 1.000.000\$00, que foi o que pagou pelo andar – cfr. proc. administrativo junto por linha;

h)

Em tal processo administrativo n.º 83/97/RG veio a ser proferida decisão final de indeferimento com o fundamento de a referida tarifa ter sido correctamente liquidada, uma vez que já incidiu sobre o valor patrimonial fixado pelos serviços de Finanças, resultante da segunda avaliação, decisão que foi notificada ao impugnante por carta registada enviada em 14/7/1997 - cfr. fls. 16 a 19 do proc. 83/97/RG;

i)

O ora impugnante veio deduzir a presente impugnação judicial em 22/7/1997, com os mesmos fundamentos daquela reclamação graciosa.

j)

A impugnação referida na alínea f) supra foi arquivada ainda na fase administrativa, por inutilidade superveniente, após informação nela prestada, em 3/9/98, pelos serviços de fiscalização tributária da DDF de Lisboa, Leste, do teor seguinte:

“Foi determinado em 14 de Abril de 1998 que se procedesse à sua (do recorrente) notificação com vista a possibilitar a impugnante de requerer a 2ª avaliação.

Por este facto, a Contribuição Autárquica liquidada com base no valor da 1ª avaliação foi já anulada por nota de anulação modelo 8 constante de fls. 18 dos autos.

Assim, e por sua decisão (do CRF do 4º Bairro Fiscal) a sisa impugnada foi considerada sem efeito, porque o valor que lhe serviu de base não foi levado ao conhecimento do impugnante. E nesse sentido considerou inútil a presente lide, ordenando o arquivamento dos presentes autos”.

k)

À data da compra do prédio referido na alínea a) do probatório estava omissa na matriz».

3. A recorrente alicerçou o seu recurso, inicialmente, na oposição do acórdão recorrido com dois acórdãos fundamento. Porém, nas alegações de segundo grau, não se refere senão a um, omitindo qualquer referência ao outro, emanado do Tribunal Central Administrativo.

Como assim, a oposição a verificar é a existente entre os arestos recorrido e deste Supremo Tribunal Administrativo, sendo que o último foi tirado em 8 de Março de 2001 no processo n.º 25495.

Ora, entre os dois acórdãos em confronto existe uma tal diversidade das situações de facto subjacentes que faz com que a questão de direito fundamental decidida por cada um deles não tenha sido a mesma.

Assim:

No processo em que foi proferido o acórdão recorrido apreciava-se uma impugnação judicial «na sequência do indeferimento da reclamação graciosa do acto referente ao pagamento da taxa de conservação de esgotos».

O Tribunal considerou que a impugnante «(...) discordava do valor encontrado em 1ª avaliação», pelo que «tinha de requerer, *necessariamente*, uma segunda avaliação, ao abrigo do referido artº 96º e só o resultado desta é que poderia ser impugnado (...)». Estando obrigada a esgotar os meios graciosos previstos no processo de avaliações, não o fizera, pois não requirera 2ª avaliação, já que a 1ª não fora notificada: «(...) ao tempo da dedução da presente impugnação não tinha o recorrente esgotado e contrariado pela via graciosa a defesa dos seus direitos como o impunha o n.º 7 do artº 134º do CPPT, do que estaria dependente o recurso judicial (...)». E, porque o resultado da 1ª avaliação não fora notificado à impugnante, que, assim, não pudera requerer a 2ª avaliação, aquela 1ª não produzira efeitos, e não

podia servir de valor base à liquidação impugnada, viciando-a. Mas, não tendo produzido efeitos, não era um acto autonomamente sindicável, mas um mero acto pressuposto, com reflexos na liquidação, só na respectiva impugnação podendo ser questionado.

O que ditou o não provimento do recurso jurisdicional e, conseqüentemente, a improcedência da impugnação.

Quanto ao acórdão fundamento, alegava a recorrente, como fundamento do recurso, que a avaliação que fixara o valor patrimonial que servira de base à liquidação da taxa de conservação de esgotos fora anulada. Por isso, pretendia que a liquidação devia atender ao valor da aquisição, e não ao da avaliação anulada.

Porém, no processo não se provou a alegada anulação da avaliação. Foi isso que levou a que não fosse provido o recurso e se mantivesse a sentença que julgara a impugnação improcedente.

Deste modo, e ainda que, como afirma a recorrente: «(...) em ambos os casos a taxa de conservação de esgotos incidiu sobre um valor patrimonial não definitivamente fixado», o certo é que a questão julgada pelos arestos não foi relativa a esse problema. Num dos acórdãos, o recorrido, decidiu-se que as preterições de formalidades relativas ao processo avaliativo deviam ser questionadas na impugnação judicial da liquidação, e só aí; noutra, o fundamento, julgou-se que não se provara o fundamento de facto – anulação do acto de avaliação – que servia de base à impugnação.

Não se verifica, pois, a alegada oposição, pelo que o recurso não pode prosseguir.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, na falta de oposição, julgar findo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Jorge Lino* — *António Calhau* — *Brandão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Convoação. Recurso por oposição de acórdãos.*

### Sumário:

- I — Nos termos do artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, deve ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.*
- II — O que não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e pro favoritate instantiae (favorecimento do processo).*
- III — Assim, é de convolar recurso interposto para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, por oposição de acórdãos, em recurso para aquela, dado que, tratando-se embora de um processo urgente, a recorrente, alegando com o requerimento de interposição de recurso e embora subordinadamente sobre a existência de oposição, todavia enunciou a questão de fundo, manifestou a sua discordância quanto ao decidido e enunciou as razões ou fundamentos desta.*

Processo n.º 646/07-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Pedras D’EL Rei – Gestão e Turismo, SA e Outro.

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

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

A Fazenda Pública vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo – Sul, de 20 de Março de 2007, por oposição com o acórdão do STA de 7 de Fevereiro de 2007, recurso n.º 01130/06.

Aquele aresto confirmou a sentença que, em reclamação interposta nos termos do artigo 256.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, julgou prescritas as dívidas exequendas do ano de 1989.

Tais execuções foram instauradas em 5 e 25 de Setembro de 1991 e a reclamação em 11 de Agosto de 2006.

De modo que a própria admissibilidade do recurso passa, desde logo, por saber se o processo é, ou não, anterior a 15 de Setembro de 1997, dado o disposto no artigo 120.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redacção do Decreto-Lei n.º 229/98, de 29 de Novembro, que, operando a extinção do terceiro grau de jurisdição, lhe conferiu efeitos apenas “relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor”.

Na verdade, se o processo for anterior, não é admissível o presente recurso por oposição de acórdãos mas, antes e só, para a secção.

Há, pois, que apreciar a natureza da reclamação, se um meio processual verdadeiro e próprio, se mero incidente da execução.

Deve entender-se como incidente, típico ou não, “uma ocorrência extraordinária que perturba o andamento normal do processo” – cfr. Alberto dos Reis, Comentário, vol. III, p. 563.

Ora, o processado constante dos artigos 276.º a 278.º do CPPT constitui um incidente típico, uma ocorrência anómala enxertada no andamento normal da execução – cfr. Jorge de Sousa, CPPT anotado e comentado, 4.ª edição, p. 122, nota 5.

Isto mau grado a nomenclatura usada no novo ETAF, de “acção de impugnação” ou “impugnação” (artigo 49.º).

Cfr. o acórdão do STA de 12 de Setembro de 2007, recurso n.º 0699/07.

Mas, assim sendo, é de concluir que o presente recurso não é admissível, sendo-o, todavia, para a secção pelo que é naturalmente de equacionar a possibilidade da respectiva convalidação.

O artigo 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, prescreve, em ordem à “celeridade da justiça tributária” e à concessão de uma tutela jurisdicional efectiva e plena - cfr. n.ºs 1 e 2 – “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”, procurando evitar-se que, apesar de uma errada eleição da forma processual idónea, o tribunal deixe de pronunciar-se sobre o mérito da causa.

Como escrevem Leite de Campos e outros, Lei Geral Tributária Anotada, 2.ª edição, p. 422, nota 3, “trata-se de uma injunção ao próprio juiz” que “só estará desonerado da obrigação de ordenar a correcção da forma de processo quando ela se mostre, de todo, inviável”.

O que tudo não constitui mais do que a aplicação dos princípios anti-formalista, pro actione e pro favoritate instantiae (favorecimento do processo).

Ora, a tal propósito, vê-se dos autos que a Fazenda interpôs recurso por oposição de acórdãos – fls. 490 -, alegando com o requerimento de interposição “na dúvida sobre a aplicação do disposto no artigo 283.º do CPPT quanto aos processos urgentes”.

Todavia, não se limitou à demonstração da oposição, pois, em tais alegações, inseriu o passo seguinte, ainda que em reprodução de alegação anterior para o TCA:

“12 – Por outro lado, também não se concorda com o entendimento do Mmo. Juiz a quo de que o prazo prescricional retomou em 01/09/1997, data em que as dívidas se tornaram exigíveis, pois a lei é clara quando entende que a suspensão da prescrição ocorre desde o deferimento do requerimento de adesão ao DL n.º 124/96, (Despacho 17/97-XIII, no ponto 1 e 3), até à data da notificação da ora reclamante pela Direcção Geral das Finanças da sua exclusão do referido Decreto-Lei devido a situação de incumprimento prolongado, o que só ocorreu em 02/10/2003 (com mais 30 dias a contar da notificação para proceder à integral regularização das prestações em falta), nos termos do Despacho 18/97-XIII, no ponto 5, alínea c) e d);

13 – A reclamante foi notificada em 2000/02/04 da existência de 4 prestações em atraso e porque se encontrava em incumprimento foi elaborada informação e despacho com vista a ser proferido despacho de exclusão ao regime do DL n.º 124/96 pelo Sr. Director Geral dos Impostos, nos termos do n.º 5 do Despacho 18/97-XIII publicado no *DR* n.º 84 de 1997/04/10 – II Série;

14 – A suspensão legal não termina assim que o contribuinte deixe de pagar integral e pontualmente as prestações, pois até à sua exclusão do plano de pagamentos ao abrigo do DL 124/96, o contribuinte pode sempre regularizar as prestações em atraso, daí que quando é notificado da exclusão daquele plano ainda lhe seja concedido mais 30 dias a contar da data daquela notificação para proceder à integral regularização das prestações em falta (...)

18 – A douta sentença recorrida enferma de erro de julgamento, por violação do disposto no art. 34.º, n.º 3, do CPT, art. 212.º CPPT, DL n.º 124/96, 10/08, n.º 1 e 3 do Despacho 17/97-XIII e n.º 5 do Despacho 18/97-XIII”.

Aí enunciou, pois, a questão de fundo do recurso, sustentando, em síntese, que “a suspensão da prescrição ocorre desde o deferimento do requerimento de adesão ao Decreto-Lei n.º 124/96 (...) até à data da notificação [da executada], pela Direcção Geral das Finanças, da sua exclusão do referido Decreto-Lei devido a situação de incumprimento”.

O que faz em contra-posição ao entendimento da sentença que situa aquele termo ad quem no incumprimento real que determinaria a exigibilidade da dívida.

Sendo que se não limita a enunciar a questão decidenda e a referir a sua posição jurídica, antes enunciando também os seus fundamentos: que, até à exclusão do plano de pagamentos, o contribuinte

pode sempre regularizar as prestações em atraso pois que, notificado daquela, lhe é ainda concedido o prazo de 30 dias para proceder à integral regularização das prestações em falta.

Concluindo, portanto, que a suspensão legal (do prazo de prescrição da obrigação tributária) não termina logo que o contribuinte deixe de pagar integral e pontualmente as prestações, mas tão só com o aludido despacho.

Crê-se, pois, presente o mínimo alegatório susceptível de corporizar o recurso para a secção – em terceiro grau de jurisdição.

Certo que sem conclusões, mas tal apenas determina o convite à sua elaboração – artigo 282.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário -, as quais, como é óbvio, se terão de conter nos limites do material alegatório.

Finalmente, ao contrário do que pretende a executada, não há qualquer alteração do fundamento do recurso que é, em qualquer deles, e nos enunciados termos, a da suspensão do prazo de prescrição, com atinência à chamada “Lei Mateus”.

Para o equacionar, é que a recorrente usou de um meio processual incorrecto – o recurso por oposição de acórdãos (artigo 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário) quando o próprio é o recurso para a secção, em terceiro grau de jurisdição.

Utilizando as próprias palavras do recorrido, o que é permitido – dir-se-á imposto – ao tribunal e que este está a operar é que, “mantendo inalterados os fundamentos invocados, os leve à forma correcta”.

Como parece óbvio, a Fazenda recorrente apenas interpôs o recurso por oposição de acórdãos e pretendeu demonstrar esta, com a finalidade de ver reapreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo a apontada questão da suspensão do prazo de prescrição das dívidas de IVA. Esta é que é a questão decidenda em qualquer dos apontados recursos.

Nada, pois, obsta à pretendida convolação.

Termos em que se acorda convolar o recurso por oposição de acórdãos em recurso para a secção, a esta se remetendo os autos, após trânsito, para distribuição.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — *Domingos Brandão de Pinho* (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* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (vencido, de acordo com o voto junto).

#### VOTO DE VENCIDO

Votei vencido a decisão que fez vencimento.

Alinho, de seguida, as razões da minha discordância:

Estamos perante uma reclamação de uma decisão proferida pelo competente órgão de execução fiscal, com previsão no artº 276º do CPPT.

A execução, que está na base desta reclamação, foi instaurada no ano de 1992, numa altura em que era admissível o 3º grau de jurisdição.

Ou seja: era então admissível recurso das decisões proferidas em 2ª Instância para a Secção de Contencioso Tributário do STA – vide artº 32º, 1 a) do ETAF (Dec-Lei nº. 129/84, de 27/4), na redacção então vigente.

Porém, quando a reclamação foi apresentada (2006) tal já não é possível (vide artº 26º, alínea a) do actual ETAF – Lei n.º 13/2002, de 19/2).

É sim possível o recurso por oposição de acórdãos, para o Pleno da Secção – vide artº 284º, 1, do CPPT.

Já vimos que, quer o MP, quer a recorrida, sustentam que, tendo o processo (de execução) sido instaurado em 1991, daí que não seja admitido o recurso em terceiro grau de jurisdição.

Vale isto por dizer que, sem o afirmarem expressamente, sustentam que a reclamação mais não é que um incidente da execução.

Só assim se compreende que seja possível, não o recurso por oposição de acórdãos, mas sim o recurso em 3º grau de jurisdição.

Quid juris?

Tudo está em saber se a reclamação é ou não um incidente da própria execução.

A dita reclamação tem tradução legal no artº 276º do CPPT (subordinado à epígrafe “das reclamações das decisões do órgão de execução fiscal”).

Este normativo corresponde ao artº 355º do CPT, aí com uma designação diferente. Neste preceito usa-se o termo recurso e não reclamação.

No domínio do CPCI, também se falava em reclamação (artº 254º, §1º).

Quer no domínio do CPPT, quer no domínio da LGT, o legislador não tem um rigor terminológico assinalável, pois tanto fala em reclamação (artº 151º, 1, do CPPT, e artº 103º, 2, da LGT), como em recurso (artºs 97º, 1, n) e 279º, 1, b) do CPPT e artº 95º, 2, j) da LGT.



Que dizer?

Creemos que se está perante um recurso verdadeiro e próprio, como decorre do artº 97º, 1, n) do CPPT

O que deixa desde logo antever que não estamos perante qualquer incidente.

Estamos isso sim perante um verdadeiro processo, sujeito ao contraditório (vide artigo 278º do CPPT).

Ideia que sai reforçada pelo disposto no já citado 151º, 1, do CPPT, onde se contempla, na competência do tribunal tributário, e em processo de execução fiscal, a decisão sobre “*os incidentes, os embargos, a oposição... a graduação e verificação de créditos e as reclamações dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de administração fiscal*”.

Que isto dizer que a lei não considera a reclamação em causa um incidente.

Estamos assim perante uma impugnação, na expressão do artº 49º, 1, a), iii, do ETAF.

Não sendo a reclamação um incidente, mas sim um verdadeiro processo, então é verdade que não há lugar a recurso em terceiro grau de jurisdição.

O que vale por dizer que cabe, isso sim, recurso por oposição de acórdãos.

Assim, a forma de atacar a decisão recorrida é através do recurso por oposição de julgados, com previsão no citado artº 284º, 1, do CPPT.

Desatenderia assim a questão prévia suscitada pelo EPGA, reconhecendo-se que do acórdão proferido nos autos cabia recurso por oposição de julgados para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA e não recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA em 3º grau de jurisdição.

É este o sentido do meu voto. — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.

Processo n.º 38/07-50.

Recorrente: Praedium – Desenvolvimento Imobiliário, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Nos presentes autos de impugnação judicial, foi proferido o Acórdão do Pleno desta Secção do STA, de fls. 204 e segs., que negou provimento ao recurso, por oposição de acórdãos, que a Praedium Desenvolvimento Imobiliário, SA, havia interposto.

Notificado do referido aresto, a recorrente veio solicitar a reforma do mesmo, invocando o disposto no artº 669º, n.º 2 do CPC, com os fundamentos que constam de fls. 223 a 244, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 248 e 249, que também aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que “Nos termos do artº 670º n.º 1 do C.P.Civil afigura-se-nos não haver lugar a emissão de parecer do MºPº no pedido de reforma do acórdão”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, “é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando: a) tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos; b) 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”.

“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” (Acórdão desta Secção do STA de 26/9/07, in rc. n.º 828/06).

3 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, é patente que não existe qualquer lapso e muito menos manifesto, tal como pretende a requerente.

Com efeito, em nenhuma passagem do aresto reclamando se refere, como dado como provado, facto que não consta da listagem de factos assentes no aresto do TCA Norte, nomeadamente, que “os imóveis se destinavam a revenda”, já que se socorreu da matéria factual fixada neste aresto e desta não constava esse facto.

Pelo contrário, o que ali se afirma é que “na verdade não há qualquer declaração expressa de que o prédio se destina à revenda”.

Para concluir como concluiu o aresto reclamando, na esteira, aliás do aresto recorrido, considerou a intenção de revenda implícita nos pressupostos que resultam da matéria de facto apurada, consequência do entendimento ali seguido de que, pese embora não constar, na escritura de compra e venda, 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.

4 – Por outro lado e quanto à questão de fundo, atendendo ao teor do requerimento apresentado verifica-se não ter existido qualquer lapso na determinação da norma aplicável, que era o n.º 3 do artº 11 do CIMSISD. Como também não teve lugar qualquer erro na qualificação jurídica dos factos. Os factos apreciados no acórdão reformando foram ponderados à luz da interpretação do referido preceito que os seus subscritores entenderam ser aquela que melhor conforto recolhia na lei.

Diríamos que o que está em causa são divergências de fundo, ou seja, maneiras diversas de interpretar a lei. Há evidente divergência entre o decidido e a perspectiva assumida pela recorrente.

Sendo assim, não há manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, nem constam do processo documentos ou outros elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

Pelo que a pretensão da recorrente não pode proceder, por não se encontrarem preenchidos os pressupostos legais para a requerida reforma do acórdão.

5 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 5 Ucs.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *António Calhau* — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz* (tem voto de conformidade do Exmº Conselheiro Lúcio Barbosa, que não assina por não se encontrar presente).

## Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Sisa. Isenção de aquisição de prédio para revenda. Contrato-promessa com tradição. Caducidade da isenção. Prazo.*

### Sumário:

*No caso de contrato-promessa com tradição de imóvel destinado a revenda, que se considera transmissão (art. 2.º, § 1.º, n.º 2.º do CIMSISD), é o momento em que se concretiza esse facto tributário complexo que releva para a determinação do prazo de três anos findo o qual o adquirente deixa de beneficiar de isenção de sisa, nos termos dos arts. 11.º, n.º 3.º, 13.º-A e 16.º do mesmo Código.*

Processo n.º 642/06-50.

Recorrente: António Manuel da Rocha Monteiro dos Santos.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Jorge de Sousa (Vencimento, Sorteio e Lembrança)

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

1 – ANTÓNIO MANUEL DA ROCHA MONTEIRO DOS SANTOS deduziu no Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância do Porto impugnação judicial contra a liquidação do imposto de sisa no montante de Esc. 5.491.104\$00 – sendo 3.800.000\$00 de imposto e 1.691.104\$00 de juros compensatórios – invocando a sua ilegalidade por violação do disposto nos arts. 11.º n.º 3, e 13.º-A do CIMSISD e 266.º da CRP, 5.º do CPA e 55.º da LGT.

A impugnação foi julgada procedente.

A Fazenda Pública interpôs recurso da decisão para este Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão da Secção do Contencioso Tributário de 8-11-2006, dando provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou improcedente a impugnação.

O Impugnante interpôs recurso deste acórdão para este Pleno, invocando oposição entre ele e o deste Pleno de 10-11-1982, proferido no recurso n.º 1462.

Por despacho do Excelentíssimo Relator na Secção foi julgada verificada oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado com fundamento do recurso.

O Impugnante apresentou alegações com as seguintes conclusões:

*A) Para efeitos da isenção de sisa prevista no artigo 11º, n.º 3, do CIMSISD, são apenas de considerar as transmissões de propriedade de imóveis devidamente formalizadas por escritura pública;*

*B) Assim, só após a celebração da escritura de compra e venda se inicia o prazo estabelecido no artigo 16º, n.º 1, do mesmo Código, para a concretização da revenda.*

*C) Sendo este o entendimento perfilhado no Acórdão fundamento, verifica-se que, no acórdão recorrido, se decidiu no sentido de que, para os efeitos em causa, releva a promessa de compra e venda acompanhada de tradição;*

*D) Verifica-se, assim, a existência de oposição de julgados, uma vez que as decisões em causa decidiram expressamente e em sentido oposto, idêntica questão fundamental de direito;*

*E) Pelas razões expostas, deve ser acolhida a fundamentação do Acórdão fundamento, e, em consequência, proferida decisão que confirme o entendimento de que, para efeitos da isenção prevista no artigo 11º, n.º 3, do CIMSISD, apenas são de considerar as transmissões de propriedade de imóveis devidamente formalizadas por escritura pública, revogando o Acórdão recorrido.*

*NESTES TERMOS, NOS MELHORES DE DIREITO E COM O SEMPRE MUI DOUTO SUPRIMENTO DE VOSSAS EXCELÊNCIAS, DEVERÁ SER DECLARADA A OPOSIÇÃO ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O ACÓRDÃO FUNDAMENTO, VINDO, A FINAL, A SER CONCEDIDO PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO, NOS TERMOS SUPRA EXPOSTOS, COMO É DE INTEIRA JUSTIÇA.*

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

*Face à bondade da doutrina contida no douto Acórdão recorrido, deve o presente recurso ser julgado improcedente, confirmando-se a decisão de que, por o recorrente haver tomado posse dos prédios dos autos anteriormente a 31.05.86, em resultado da celebração em 11.11.87 do contrato de compra e venda, ocorreu a condição resolutiva do benefício fiscal em causa.*

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

*No acórdão recorrido decidiu-se que, para efeitos da isenção de sisa prevista no art. 11.º, n.º 3, do Código da Sisa releva, também a transmissão de imóvel através de contrato-promessa de compra e venda com tradição.*

*Mas não se decidiu assim depois de confrontar esse entendimento com qualquer outro sobre a mesma questão, nomeadamente o do acórdão fundamento, que vai no sentido de que, para tais efeitos, apenas relevam as transmissões formalizadas em escritura pública de compra e venda.*

*Vale isso por dizer que no acórdão recorrido houve uma decisão implícita sobre a questão e esse tipo de decisões não suportam recursos por oipos de julgados (Cfr. por todos, o acórdão do Pleno da 1.ª Secção de 3.10.2002, rec. n.º 1335/02-20).*

*Como assim, o recurso deve ser julgado findo.*

*Se, porém, assim, não se entender, então é de dar provimento ao recurso pela bondade da jurisprudência do acórdão fundamento, nomeadamente no que toca a natureza excepcional das isenções fiscais e à necessidade de documentar a intervenção de revender o prédio adquirido.*

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – É a seguinte a matéria de facto fixada no acórdão recorrido:

*A. Por escritura de compra e venda celebrada em 29/12/1989 na Secretaria Notarial de Vila do Conde, Segundo Cartório, o impugnante comprou 6 lotes de terreno para construção e benfeitorias nele existentes, sitos em Lavra, Matosinhos (cfr. doc. de fls. 12/20 dos autos).*

*B. Da escritura de compra e venda referida em A) consta que o ora impugnante declarou que os prédios adquiridos se destinam a revenda (cfr. doc. de fls. 12/20 dos autos).*

*C. Consta ainda da dita escritura, que foi arquivada, uma “certidão passada pela Repartição de Finanças do 6º Bairro Fiscal do Porto comprovativa de que o comprador, (ora impugnante), se*

encontra colectado naquela Repartição pela actividade de “compra e venda de prédios e revenda dos mesmos”, tendo exercido normal e habitualmente aquela actividade durante o ano findo” (cfr. doc. de fls. 12/20 dos autos).

D. A aquisição efectuada pelo impugnante através da escritura referida em A) ficou isenta de sisa (cfr. doc. de fls. 12/20 dos autos).

E. Os prédios adquiridos pelo impugnante através da escritura referida em A) foram por ele vendidos através de escrituras públicas celebradas em 31/05/91, 30/08/91, 30/09/91, 12/11/91, 20/11/91 e 29/11/91 (cfr. doc. de fls. 21/43 dos autos).

F. Em 09/10/92, os Serviços de Fiscalização da Direcção de Finanças do Porto levantaram um auto de notícia ao ora impugnante, do mesmo constando, entre outros factos, o seguinte:

“... por escritura de 29/12/89 lavrada no 2º Cartório Notarial de Vila do Conde, procedeu à aquisição de um terreno para construção, possuindo no mesmo prédio em construção vivendas... na fase de pedreiro, constituído por seis lotes com seis vivendas... Esta aquisição foi efectuada... com isenção de sisa ao abrigo das disposições contidas nos referidos n.ºs 3 do artigo 11º e artigo 13º-A declarando-se na referida escritura que o terreno e demais construções se destinavam a revenda. Ora esta aquisição havia sido precedida de contrato promessa de compra e venda efectuado entre as partes em 11/11/87. A partir de 31/05/88... foram processadas facturas referentes a trabalhos realizados naquelas construções e que levaram ao acabamento das mesmas com o objectivo da sua venda depois de acabadas o que já aconteceu a todas elas... Assim, não obstante a natureza da aquisição efectuada e que acima se descreveu, a transmissão dos bens referidos está sujeita a sisa nos termos do n.º 2 do § 1º do art.º 2º por se ter verificado a tradição a partir de 31/05/88, data da primeira factura que titula as obras efectuadas naquele prédio processadas em nome do contribuinte... A liquidação de sisa aqui efectuada teve como base o preço constante das escrituras de aquisição dos diversos bens descritos...”

G - Por ofício de 08/09/00 da 1.ª Repartição de Finanças de Matosinhos foi o impugnante notificado para pagar a quantia de Esc. 3.800.000\$00 de sisa e Esc. 1.691.104\$00, referente a imposto municipal de sisa, liquidado na sequência da compra de seis lotes de terreno para construção (cfr. doc. de fls. 8 dos autos).

3 – Ao presente processo, iniciado antes de 1-1-2004, aplica-se o regime anterior ao ETAF de 2002, por forma do disposto nos arts. 2.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e 4.º da Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

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 do 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;*

Como resulta desta norma, 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 considerar que há oposição de soluções jurídicas terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. (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 possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica. (°)

4 – Os arts. 2.º, 11.º n.º 3.º, 13.º-A e 16.º do CIMSISD estabelecem o seguinte, no que pode interessar para apreciar o presente recurso jurisdicional:

#### Artigo 2.º

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

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

(..)

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

(..)

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

#### Artigo 11.º

3.º *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 do 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 revenda;*

#### Artigo 13.º-A

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

1.º *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.*

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

#### Artigo 16.º

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

1.º *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 acórdão recorrido foi apreciada a questão de saber se, nos casos em que ocorre contrato-promessa com tradição de imóvel e há lugar à isenção prevista no art. 11.º, n.º 3, do CIMSISD, o prazo de três anos previsto no art. 16.º, n.º 1,º se inicia no momento em que esses dois factos ocorrem ou apenas no momento em que for celebrada escritura do respectivo contrato de compra e venda.

Decidiu-se neste acórdão que o termo inicial deste prazo de três anos ocorre quando se concretizar contrato-promessa e tradição do imóvel.

No acórdão fundamento apreciou-se também essa questão do termo inicial deste prazo, pois decidiu-se que só releva para os efeitos daquela isenção a transmissão da propriedade formalizada por escritura pública, resolvendo a questão que aí era colocada que era a de saber se era de atender, para tal efeito, ao contrato-promessa acompanhado de tradição do imóvel.

Há, assim, oposição expressa entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a questão de saber se o contrato-promessa acompanhado de tradição pode releva para efeitos de determinar o termo inicial do prazo para revenda previsto no 16.º, n.º 1.º, do CIMSISD.

Este último número sofreu alteração quanto ao prazo, que era de dois anos na situação apreciada no acórdão fundamento e de três anos na situação que foi objecto do acórdão recorrido, mas a questão fundamental de direito de saber se o contrato-promessa com tradição é relevante como termo inicial desse prazo é a mesma.

Assim, há oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, pelo que não há obstáculo à apreciação do presente recurso.

5 – A questão a apreciar é, assim, a de saber de se o contrato-promessa acompanhado de tradição é relevante como termo inicial do prazo de três anos previsto no art. 16.º, n.º 1, do CIMSISD.

As transmissões onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares deste direito sobre bens imóveis são factos que se inserem no âmbito e incidência da sisa (art. 2.º do CIMSISD).

No transcrito n.º 2.º do § 1.º deste art. 2.º qualificam-se como «transmissão», para efeitos de incidência de sisa *«as promessa de compra e venda ou de troca de bens imobiliários, logo que verificada a tradição para o promitente comprador ou para os promitentes permutantes, ou quando aquele ou estes estejam usufruindo os bens»*.

O referido n.º 2.º do § 1.º deste art. 2.º, dando relevância tributária a uma «transmissão» de facto, adopta um critério de «transmissão» económica, com consequente irrelevância da transmissão jurídica do direito, o que constitui um afloramento do princípio, que há muito vem sendo adoptado no direito tributário, de que, para este, mais que a realidade jurídica importa a realidade económica, princípio este que, actualmente, foi mesmo erigido em regra de interpretação das normas de incidência tributária, no art. 11.º, n.º 3, da LGT, que estabelece que *«persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários»*.

Neste caso, nos termos do n.º 2.º do § 1.º do art. 2.º do CIMSISD, considera-se que há «transmissão» no momento em que se constata que o promitente-comprador está a usufruir do imóvel ou ocorreu tradição (que coloca o promitente-comprador em condições de dele usufruir).

6 – No art. 11.º, n.º 3.º, do CIMSISD estabelece-se uma isenção para as aquisições de prédios para revenda, nos termos do artigo 13.º-A, desde que o comprador tenha apresentado declaração, para efeitos de IRS ou de IRC, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios revenda.

Porém, nos termos do art. 16.º, as transmissões que tenham beneficiado desta isenção deixam de beneficiar dela, entre outros casos, logo que se verifique que os prédios não foram revendidos no prazo de três anos.

A justificação da isenção que consta do n.º 3.º do art. 11.º do CIMSISD é o facto de, nos casos em que é adquirido um prédio para revenda, se estar perante a aquisição de um bem que é objecto da actividade comercial do adquirente, actividade esta que, como a de comercialização de qualquer outra mercadoria, encontra tributação adequada em sede de imposto sobre o rendimento (contribuição industrial, ao tempo do acórdão fundamento, e IRS ou IRC, actualmente).

Mas, sendo esta a razão de ser da isenção, compreende-se que ela não se aplique quando um prédio é adquirido por uma empresa ou empresário e não se destina a revenda, mas a seu próprio gozo ou fruição, mesmo que a actividade comercial a que se dediquem seja a comercialização de prédios para revenda. Na verdade, se o prédio não é originariamente adquirido para revenda ou a empresa ou empresário passa a destinar a fruição um prédio que adquirira para revenda, está-se perante situações em que o prédio perde a natureza de mercadoria, deixa de integrar o seu activo permutável, passando a aquisição a não se integrar na actividade comercial do adquirente, com consequente afastamento da tributação em sede de imposto sobre o rendimento. Por isso, nestas últimas situações, justifica-se que seja aplicada a tributação em sede de imposto sobre o património (sisa) à semelhança de qualquer outra aquisição de bens imóveis para integração no património (activo imobilizado) da empresa.

É a esta realidade que visam dar cobertura jurídica as citadas normas do Código da Sisa.

Se o adquirente do prédio se dedica à actividade de comercialização de prédios, presume-se que a aquisição é feita para revenda, aplicando-se a isenção de sisa.

Mas, se decorrerem mais de três anos sem que a revenda se concretize, deixa de valer a presunção de que a aquisição se destinou a revenda, passando a presumir-se que se destinava ou passou-a a destinar-se a uso ou fruição do adquirente, situação em que o bem adquirido passa do activo permutável para o activo imobilizado do adquirente, perdendo a condição de mercadoria que presumidamente tinha. Na perspectiva legislativa, três anos é o período de tempo razoável para uma empresa que se dedique à

comercialização de prédios concretizar a sua revenda, pelo que, transcorrido esse período, cessa a presunção de que a aquisição foi efectuada para revenda ou que o prédio continua a destinar-se a revenda e, conseqüentemente, cessa a isenção, como se prevê no citado artigo 16.º, passando a presumir-se que o prédio se destina a uso e fruição do adquirente.

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

É a esta luz que deve ser apreciada a questão que é objecto do presente recurso jurisdicional.

7 – No caso da existência de contrato-promessa com tradição, o facto tributário a que está associado o nascimento da obrigação de imposto de sisa é a existência deste contrato-promessa com tradição, que é considerado «*transmissão*», por força do disposto no art. 2.º, § 1.º, n.º 2, do CIMSISD.

Ocorrendo este facto tributário, a transmissão, para efeitos de sisa, considera-se efectuada, sendo irrelevante a eventual formalização jurídica da transferência da propriedade ou direito parcelar através da celebração da respectiva escritura: se, para efeito de sisa, a transmissão já se operou com o facto complexo constituído pelo contrato-promessa com tradição e os factos posteriores deixam, naturalmente, de ter virtualidade para serem considerados «*transmissão*», pois não há lugar a dupla tributação em sede de sisa relativamente a uma mesma transferência da propriedade de bens.

Assim, quando há «*transmissão*» através de contrato-promessa com tradição, verifica-se a previsão legal da incidência de sisa, independentemente de vir ou não a ser celebrada uma escritura de compra e venda, que, nestas situações, deixa de ter qualquer relevância para o efeito de determinar a incidência do imposto, deixa de ser um facto tributário, para efeito de sisa.

A isenção em causa, de natureza subjectiva, afasta a estatuição da norma que prevê a incidência do tributo, apesar do preenchimento da previsão legal de um facto tributário. <sup>(6)</sup>

Sendo assim, o que releva para a determinação do prazo de três anos findo o qual a «*transmissão*» (contrato-promessa com tradição) deixa de beneficiar de isenção não pode deixar de ser esse facto tributário complexo, o único que, no caso, tem relevância para efeito de determinar a obrigação de pagamento de imposto.

Na verdade, se é esse facto complexo o único a que a lei atribui relevância para gerar obrigação de pagamento do imposto, é a ele que necessariamente se tem de reportar a isenção, que afasta condicionalmente a relevância que esse mesmo facto teria, em princípio, para gerar uma obrigação de imposto.

Por outro lado, se a isenção se refere a esse facto complexo, é a ele e ao momento em que ele se concretiza que se deve atender para efeito de determinar o termo inicial do prazo da condição resolutiva, pois é esse o momento em que isenção produz o efeito jurídico que lhe é próprio de afastar a aplicação da estatuição correspondente ao preenchimento da previsão da norma de incidência.

Na verdade, não seria congruente que uma isenção dependente de uma condição resolutiva que legislativamente se pretendeu que se consubstanciasse na ocorrência de um facto em determinado prazo (revenda), não tivesse um termo inicial coincidente com o momento em que a isenção actua.

8 – A confirmação destas conclusões encontra-se na constatação de que é esta a solução que se sintoniza com a referida razão de ser da cessação da isenção.

Com efeito, se, na perspectiva legislativa, o indício de que um prédio se destina a uso e fruição do adquirente e se integra no seu activo imobilizado é a sua manutenção durante três anos em situação em que pode ser usado e fruído, esse período há-de ser contado a partir do momento em que essa situação em que é possível o uso ou fruição se inicia.

Por outro lado, é esta a única interpretação que permite atingir o objectivo visado com a cessação da isenção de sisa que é evitar as fraudes ao dever de pagamento de sisa relativamente a prédios que se destinam a uso e fruição.

Na verdade, se o período de três anos se contasse a partir do momento em que fosse formalizada a escritura de transmissão da propriedade, o adquirente do prédio poderia usá-lo e fruí-lo, na sequência da tradição, por tempo indefinido.

9 – Conclui-se, assim, que é correcta a solução adoptada no acórdão recorrido.

Termos em que acordam neste Pleno da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pelo Recorrente, com taxa de justiça de, digo, de procuradoria de 50%.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator por vencimento e sorteio) — *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* — *O Senhor Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa tem voto de vencido, em anexo, não assinando por não estar presente.*

### VOTO DE VENCIDO

Não acompanho a tese que fez vencimento, pelo que voto vencido.

Alinho de seguida as razões da minha discordância, revendo assim a minha anterior posição.

Dispõe o art. 11.º, 3º do Código da Sisa (CIMSISDD):

“Ficam isentas de sisa:

“3º. As aquisições de prédios para revenda, nos termos do art. 13º-A...”.

Dispõe, por sua vez, o art. 13º-A:

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

“1º. Para efeitos do disposto na parte final do corpo deste artigo, considera-se que o contribuinte exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício do ano anterior ...

“2º. Quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, esta será anulada ...”

Por seu turno o art. 16º do mesmo Código estatui no seu número 1º

“As transmissões de que tratam os n.ºs. 3º... do art. 11º... deixarão de beneficiar da isenção logo que se verifique, respectivamente:

“Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente *ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ...*”.

Pois bem.

Temos assim que para que o impugnante beneficie da isenção de sisa tem este que preencher os seguintes requisitos cumulativos:

- O exercício, normal e habitual da actividade de comprador de prédios para revenda;
- Que o prédio se destine a revenda;
- Que a revenda se faça dentro do prazo de 3 anos.

Pois bem.

O acórdão recorrido considerou não verificada esta última condição resolutiva. Concretamente, considerou que a revenda dos prédios foi feita para além do prazo de 3 –anos.

Isto porque lançou mão do art. 2º, §1º, n. 2º do CIMSISDD, que estatui:

“A sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade... sobre bens imóveis.

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

“...  
...  
...”

“2º As promessas de compra e venda ... logo que verificada a transmissão para o promitente comprador ou ..., ou quando aquele ou ... estejam usufruindo os bens”.

E porque houve um contrato promessa com tradição dos bens, sendo que a transmissão, operada por esse contrato promessas, ocorreu mais de 3 anos antes da revenda, daí que os prédios tenham deixado de beneficiar de isenção.

Quer isto dizer que o acórdão recorrido baliza no contrato promessa com tradição o momento a partir do qual se conta o prazo de três anos.

Outra e diversa é a perspectiva acolhida no acórdão fundamento, segundo o qual o momento relevante é, não o contrato promessa, mas sim a escritura de compra e venda.

E reconheça-se que, a ser este o entendimento correcto da lei, então o impugnante, aqui recorrente, não deixou de beneficiar da isenção de sisa.

Quid juris?

Temos para nós que a razão está do lado do acórdão fundamento.

Como aí bem se escreve, “as isenções tributárias, na medida em que constituem excepção à regra da igualdade ou generalidade tributária, têm de constar expressamente da lei, sob o risco dos impostos serem devidos sempre que se verifiquem os respectivos pressupostos legais. E dada essa natureza excepcional, haverão de interpretar-se restritivamente os preceitos que estabelecerem essas isenções”.

De igual modo há que trazer à colação o Acórdão deste STA de 4/11/70, onde se escreveu o seguinte:

“Ao preceituar-se que a promessa de compra e venda ou de troca de bens imobiliários quando acompanhada de tradição, é considerada como transmissão de bens, no n. 2º do §1º do art. 2º do Código da Sisa, teve-se em vista tão somente prevenir a evasão ilegítima do imposto de sisa, tão frequente nesses negócios jurídicos, uma vez que o promitente comprador, na posse dos bens objecto da promessa de compra e venda, se abstinha de realizar a respectiva escritura de compra e venda, mantendo-se naquela situação até que, pelo decurso do tempo, a dívida do imposto se extinguiria por prescrição. E só para este caso especial o legislador fiscal considerou como transmissão de bens uma actividade negocial que o direito privado classifica apenas de um contrato de mera prestação de facto, sem aptidão, portanto, para operar uma transmissão de bens. Tal conceito de transmissão, assim elaborado pelo direito fiscal é por natureza restrito e nunca poderia aplicar-se a um caso de isenção de imposto que não o tomasse



em consideração. A isenção de imposto, porque contraria os princípios da generalidade e da igualdade da tributação é insusceptível de aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido”.

Concordamos inteiramente com a doutrina vazada neste aresto.

Afigura-se-nos realmente que a promessa de compra e venda, com tradição, só pode ser considerada fiscalmente relevante na hipótese legal do art. 2.º, § 1.º, 2.º do Código da Sisa.

E não mais do que isso.

Assim, só releva, no caso, a transmissão de bens formalizada por escritura pública.

E já vimos que, considerada apenas a escritura pública, a revenda se efectuou dentro do apontado prazo legal: três anos.

Assim sendo, o acórdão recorrido não poderia manter-se, pelo que o revogaria, concedendo assim provimento ao recurso.

É este o sentido do meu voto. — *Lúcio Barbosa*.

(<sup>1</sup>) 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.

(<sup>2</sup>) 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.

(<sup>3</sup>) 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.

(<sup>4</sup>) Podem ver-se, neste sentido, os acórdãos do Pleno do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: — de 17-6-1992, proferido no recurso n.º 13191, publicado 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.

(<sup>5</sup>) 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.

(<sup>6</sup>) DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em *Direito Tributário*, 2.ª edição, página 363.

## Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Taxa Municipal. Reclamação. Impugnação. Prazo.*

### Sumário:

*No tempo de vigência da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, e do Código de Processo Tributário, a impugnação judicial na sequência de indeferimento da reclamação necessária para o executivo municipal, relativa a liquidação de taxa, deve ser deduzida no prazo de 8 dias do n.º 2 do artigo 123.º daquele Código, contado da notificação do indeferimento, e não no de 90 dias do n.º 1 do mesmo artigo.*

Processo n.º: 1292/05-50.

Recorrente: Câmara Municipal do Porto.

Recorrido: São João Bosco - Investimento Imobiliário, S. A.

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

1.1. A **CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO** recorre do acórdão de 24 de Maio de 2006 da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo que concedeu provimento ao recurso jurisdicional do acórdão do Tribunal Central Administrativo julgando procedente a impugnação do acto tributário de liquidação da «taxa de rampa fixa», deduzida por **SÃO JOÃO BOSCO — INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S. A.**, com sede em Meladas, Mozelos, Santa Maria da Feira, julgando procedente essa impugnação.

Fá-lo com fundamento em oposição com o acórdão de 5 de Maio de 2004 do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 1821/03.

Formula as seguintes conclusões:

«1

O prazo para dedução de impugnação judicial de liquidação de receitas autárquicas na vigência da Lei 1/87, em caso de reclamação graciosa, é o de 8 dias previsto no n.º 2 do art.º 123.º do CPT.

2

Conforme se decidiu no Acórdão de 17 Março de 1999 do S.T.A. e também no Acórdão Fundamento *“A razão de ser de um prazo tão curto, para a impugnação judicial, está no facto de o contribuinte já estar a discutir graciosamente o assunto antes da impugnação judicial”*

3

Assim, a solução que melhor traduzirá o pensamento legislativo é a preconizada pelo Acórdão fundamento do presente recurso.

4

Estando provado que em 95.12.06 a impugnante apresentou reclamação para o Presidente da CM.P. da liquidação de uma taxa de ocupação, reclamação essa que foi indeferida em 06.01.18, pelo Director Municipal de Finanças e Património (fls. 7 do processo administrativo apenso), sendo que a impugnante foi notificada de tal indeferimento em 22/01/1996 e que a competente impugnação judicial foi apresentada em 1.2.1996 nos serviços da Câmara do Porto não obstante só ter sido instaurada em 21/02/1996, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, o prazo para impugnar judicialmente terminou em 30/1/1996.

5

Verifica-se assim a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnar invocada.

6

Devendo pois revogar-se o Acórdão recorrido, substituindo-o por outro que decida pela verificação da excepção peremptória de caducidade por decurso do prazo substantivo de caducidade, com a absolvição da Câmara Municipal do pedido.

NESTES TERMOS (...), Revogando-se o acórdão recorrido com fundamento, entre o mais, na jurisprudência emanada do acórdão fundamento, e concluindo-se pela procedência da excepção de caducidade do direito de impugnar (...).»

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que deve dar-se por findo o recurso, na ausência da alegada oposição de acórdãos.

E escreve:

«No acórdão recorrido discute-se se, em caso de indeferimento da reclamação prevista no art.º 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, a respectiva impugnação judicial se deduz no prazo de 8 dias, referido no n.º 2 do art.º 123º do CP Tributário, ou, antes, no prazo de 90 dias, previsto no n.º 1 do preceito.

Ora, no acórdão fundamento essa discussão não é feita: assenta-se em que se aplica o prazo de 8 dias, sem colocar a hipótese do prazo de 90 dias.

Vale isto por dizer que no acórdão-fundamento não se fez julgamento expresso daquela questão de direito.

Como assim – e revendo a posição assumida a fls. 332 – sou, agora, de parecer que, por isso (isto é, por não haver oposição de julgados relevante) se julgue findo o recurso (cfr. o ac. do Pleno da 1ª Secção, rec. n.º 1335/02, de 3.10.02).

Se, porém, se entender que se verifica a oposição, então sou de parecer que o recurso merece provimento porque a argumentação que vale para o prazo de 8 dias nas reclamações previstas no CPT (condensada, p. ex., no ac. de 17.3.99, rec. n.º 22562 citado no acórdão-fundamento) vale, por igualdade de razões, para as reclamações previstas no contencioso autárquico: em ambas as reclamações “o contribuinte já está a discutir graciosamente o assunto, antes da impugnação judicial”, sendo esta, em tais casos, “uma repetição da reclamação”.

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

2.1. A matéria de facto em que assentou o acórdão recorrido é a seguinte:

«1)

A Impugnante solicitou em 29/06/1995 Junto da Câmara Municipal do Porto licença de colocação de uma rampa fixa na Rua S. João Bosco, 438, Porto, para fins particulares o que foi deferido em 06/10/1995.

2)

A C.M.P. procedeu à liquidação da referida taxa de ocupação no valor global de 112.880\$00 tendo sido enviados dois avisos postais, o segundo sob registo para informação do requerente do montante e prazo para pagamento em 95.11.08 e outro em 95.11.21, com aplicação do Regulamento de Liquidação e Cobrança das Taxas e Licenças Municipais, aprovado em 27 de Julho de 1994;

3)

Em 95.12.06 a impugnante apresentou reclamação para o Presidente da C.M.P. da liquidação das referidas taxas que foi indeferida em 06.01.18, pelo Director Municipal de Finanças e Património (fls. 7 do processo administrativo apenso), sendo que a impugnante foi notificada de tal indeferimento em 22/01/1996

4)

A presente impugnação foi apresentada em 01 de Fevereiro de 1996 nos serviços da Câmara do Porto não obstante só ter sido instaurada em 21/02/1996, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto».

2. 2. Quanto ao acórdão fundamento, partiu da factualidade seguinte:

«1.

A Câmara Municipal do Porto liquidou à ora recorrente, na sequência do deferimento de pedido de loteamento e emissão do respectivo alvará, a quantia de 31.892.800\$00 a título de taxa de compensação e a quantia de 28.329.660\$00 a título de taxa de urbanização;

2.

A ora recorrente impugnou essa liquidação junto da Câmara Municipal do Porto, conforme consta do doc. de fls. 24/25;

3.

Essa reclamação foi indeferida nos termos que constam dos docs. de fls. 28/36, indeferimento que veio a ser notificado à ora recorrente por carta registada com a.r. assinado em 8/04/98 (cfr. fls. 83).

4.

A presente impugnação judicial, deduzida contra aquela liquidação, foi apresentada em 22/04/98».

3.1. Lêem-se no acórdão fundamento os seguintes trechos:

«Dispõe o n.º 2 do art. 123º do CPT, que, “em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de oito dias após a notificação” quando, nos termos do seu n.º 1, o prazo geral é de 90 dias contados a partir dos factos que enuncia.

A reclamação graciosa ali prevista é directamente aquela a que se referem os arts. 95º e segts. do mesmo diploma legal. Reclamação dirigida ao director distrital de finanças e entregue na repartição de finanças cujo chefe instaurará e instruirá o processo, proferindo fundamentadamente a decisão que àquele cumpre, podendo, todavia, ser delegada.

Ora, as coisas não se passam do mesmo modo, em termos de contencioso autárquico.

Aqui, - art. 22º, n.º 2 da Lei 1/87, de 06 de Janeiro (Lei das Autarquias Locais) -, as reclamações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de primeira instância territorialmente competente.

(...)

Do modo idêntico, dispunha o art. 17º, n.º 3 da Lei 1/79, de 02 de Janeiro.

Esta foi regulamentada pelo D.L. n.º 163/79, de 31 de Maio (...).

E, o seu art. 3º dispunha de igual modo quanto “às reclamações, impugnações e transgressões referentes à liquidação e cobrança de taxas e mais-valias previstas no art. 3º da Lei n.º 1/79”.

O D.L. n.º 163/79, de 31 de Maio, continua em vigor (...).

Ora, o art. 84º do CPCI, justamente inserido no capítulo II daquele título II, dispunha que “da resolução definitiva da reclamação ordinária cabe impugnação judicial, com os fundamentos e termos deste código, no prazo de oito dias a contar da sua notificação”. E, de igual modo, dispõe o referido art. 123º, n.º 2 do CPT em vigor à data dos factos dos autos.

Há, assim, lei expressa, dispondo sobre o caso.

Certo que o dito D.L. n.º 163/79 se refere ao CPCI, então vigente. Trata-se de uma norma remissiva (...).

Ora, no caso, a dita remissão é, sem dúvida, dinâmica ou formal, feita, pois, para a norma remetida, independentemente do seu concreto conteúdo.

(...)

Temos, assim, que a referência ao CPCI se estende aos diplomas que, em sua substituição, sucessivamente vigoraram: o CPT e o CPPT.

Ainda que, quanto aos dois primeiros, nenhum problema se ponha já que o prazo é o mesmo: de oito dias, como se disse.

Mas já não assim para o CPPT em que o prazo é de quinze dias – art. 102º, n.º 2 - ainda que, aqui, a reclamação tenha deixado de ser necessária para ser meramente facultativa (art. 30º, n.º 1 da Lei n.º 42/98, de 06 de Agosto que se limita a remeter para aquele diploma legal).

O prazo em causa é, pois, de oito dias e não de noventa, como vem decidido.

(...)

Conclui-se, assim, que, em caso de indeferimento da reclamação prevista no art. 22º, n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 06 de Janeiro, a respectiva impugnação judicial deve ser deduzida no prazo de oito dias a contar da respectiva notificação – art. 123º, n.º 2 do CPT».

3.2. Perante o texto transcrito, não pode secundar-se o sustentáculo do parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto para defender que inexistente oposição de julgados: no acórdão fundamento não se discute se o prazo é de 8, se de 90 dias: «assenta-se em que se aplica o prazo de 8 dias, sem colocar a hipótese do prazo de 90 dias».

Porém, como resulta da leitura do aresto fundamento, nele se debateu, expressamente e, aliás, de modo exaustivo, a questão de saber se o prazo era de 8 ou de 90 dias, concluindo-se por aquele, mais curto.

Ao invés do que julgou o acórdão recorrido, havendo, portanto, entre os dois, oposição a exigir o conhecimento do presente recurso, que em tal oposição se funda.

3.3. Vejamos, desta feita, o que discorreu o acórdão recorrido acerca do mesmo tema:

«Dispõe o n.º 2 do art. 22º da Lei n.º 1/87, de 6/1:

“As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal serão deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente”.

Anotemos primeiro que a lei fala em reclamação e *impugnação*, o que desde logo deixa uma dúvida, que é a de saber se estamos perante a reclamação graciosa a que alude o CPT.

É que se assim não for, já não tem aplicação o prazo de oito dias a que alude o n.º 2 do art. 123º do CPT.

Estaríamos assim perante um recurso ou uma impugnação, com prazos substancialmente mais dilatados, sendo então a presente impugnação tempestiva.

E realmente o art. 123º, n.º 2, do CPT não tem aplicação no caso dos autos. Na verdade, esta disposição tem o seu campo de aplicação circunscrito à impugnação judicial da reclamação graciosa decidida dentro da esfera de competência dos serviços integrados na Direcção Geral dos Impostos.

Na verdade, a reclamação graciosa a que se reporta o art. 123º, 2, do CPT, é a reclamação de que se ocupam os artºs 95º a 101º do CPT, tendo por objecto actos tributários praticados pelos serviços integrados na Direcção-Geral dos Impostos.

Não é pois este o caminho a trilhar.

Não sendo esta a norma a aplicar, há que lançar mão do prazo legal da impugnação (90 dias), previsto no art. 123º, 1, do CPT».

3.4. No caso do acórdão recorrido, a reclamação dirigida ao presidente da câmara municipal foi oferecida em 6 de Dezembro de 1995, o seu indeferimento notificado em 22 de Janeiro de 1996, e a impugnação apresentada em 22 seguinte.

O acórdão considerou tempestiva a impugnação judicial, por o prazo ser o de 90 dias do artigo 123º n.º 1 do Código de Processo Tributário (CPT).

Contrariamente, no aresto fundamento entendera-se, em caso paralelo (o indeferimento da reclamação fora notificado, por via postal, em 8 de Abril de 1998, e a impugnação datava de 22 de Abril do mesmo ano), que tal prazo era de 8 dias.

Ambos os acórdãos se ocupavam de liquidações de taxas municipais, e qualquer deles interpretou e aplicou o mesmo conjunto normativo – artigos 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, e 123º n.ºs 1 e 2 do CPT.

3.5. O artigo 123º n.º 2 do CPT fixa o prazo de impugnação por referência à data da notificação da decisão de indeferimento de reclamação graciosa.

Esta reclamação é, claramente, aquela de que trata o capítulo VI do título II do Código, cujos artigos 98º e 99º, designadamente, revelam que o legislador alude à reclamação dirigida aos órgãos da administração fiscal estatal, integrados na Direcção-Geral dos Impostos.

A reclamação a que se refere o artigo 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, não é dirigida a tais órgãos, mas aos executivos das autarquias.

Neste ponto os dois arestos coincidem.

Porém, o acórdão recorrido, partindo de que não há identidade entre as duas reclamações, concluiu pela inaplicabilidade ao caso previsto no artigo 22º n.º 2 da Lei n.º 1/87, do prazo do artigo 123º n.º 2 do CPT escolhendo como aplicável o do n.º 1 do mesmo artigo.

Todavia, é de notar que o prazo do n.º 1 do artigo 123º do CPT nunca se conta a partir da notificação do indeferimento de qualquer reclamação, como emerge das suas várias alíneas; quando haja indeferimento da reclamação (graciosa, dirigida aos serviços da Direcção-Geral de Impostos, já se viu), o legislador do CPT optou por um prazo mais curto – 8 dias em lugar de 90. Portanto, a rejeição do prazo fixado no n.º 2 do artigo 123º não nos conduz, só por si, ao prazo do n.º 1, pois não resulta claro que a opção do legislador, supondo que só quis adoptar o prazo de 8 dias quando se trate de impugnação de indeferimento de reclamação pelos órgãos da Administração Tributária Central, tenha sido a de fixar o prazo de 90 dias para a impugnação da decisão das demais reclamações. O prazo do n.º 1 do artigo 123º só se conta a partir de algum dos eventos enunciados nas suas alíneas, e não de outros factos aí não elencados.

3.6. Ora, como convincentemente se demonstra no acórdão fundamento, que aqui nos dispensamos de transcrever, posto que dele há cópia no processo, o Decreto-Lei n.º 163/79, de 31 de Maio, que regulamentou a Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro, antecessora da Lei n.º 1/87, não cessou a sua vigência com a entrada em vigor desta última.

O n.º 3 do artigo 17º da Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro, dispunha que «As reclamações e impugnações dos interessados contra a liquidação e a cobrança das taxas e mais-valias referidas no artigo 3º são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias, com recurso para os tribunais das contribuições e impostos».

Ou seja, a Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, não inovou, no ponto, relativamente à Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro.

E o artigo 3º de Decreto-Lei n.º 163/79, de 31 de Maio, conjugado com o n.º 3 do artigo 1º, regulamentando aquela primeira lei, manda aplicar às reclamações e impugnações referentes a taxas municipais «o disposto nos títulos II e III do Código de Processo das Contribuições e Impostos, sendo exercida pelo chefe de secretaria da câmara municipal a competência aí conferida ao chefe da repartição de finanças».

Por sua vez, o CPCI já dispunha, no seu artigo 84º, de modo idêntico ao que viria a estabelecer o artigo 123º n.º 2 do CPT: «Da resolução definitiva da reclamação ordinária cabe impugnação judicial, com os fundamentos e termos deste Código, no prazo de oito dias a contar da sua notificação».

Podemos, pois, assentar em que, no domínio do CPCI, o prazo para impugnar o indeferimento da reclamação contra a liquidação de taxas municipais, pelos seus órgãos executivos, era o mesmo que valia para a impugnação do indeferimento da reclamação indeferida pelos órgãos da administração tributária central: 8 dias.

3.7. Aqui chegados, coloca-se a questão de saber se a substituição do CPCI pelo CPT alterou as coisas.

É que não há, no CPT, norma paralela à do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, o qual, ao pôr em vigor o CPPT, mandou considerar feitas para o CPPT as remissões efectuadas pela lei para o CPCI.

Porém, como se demonstra no acórdão fundamento, para o qual, quanto ao ponto, uma vez mais se remete, estamos perante uma remissão dinâmica e não estática. Ou seja, o Decreto-Lei n.º 163/79, de 31 de Maio, cujo objectivo confesso é, segundo o preâmbulo, assegurar a unidade do regime do contencioso fiscal, o que implica tratar igualmente o regime da impugnação do indeferimento das reclamações, quer dirigidas à administração central, quer à autárquica, atribuindo ao chefe da secretaria da câmara municipal a competência que para o efeito tem o chefe da repartição de finanças, não remeteu, estaticamente, para as normas do CPCI, mas para a norma que, ao tempo, se ocupava da matéria, e, assim, para as que se lhe sucedessem, sediadas nos futuros diplomas adjectivos fiscais, ou em normas com outro assento.

Deste modo, a remissão serve, sucessivamente, para o CPT e para o CPPT, que vieram, posteriormente, a disciplinar a matéria.

O que vale por dizer que, na vigência do CPT, por força do Decreto-Lei n.º 163/79, o prazo continua a ser de 8 dias, como era ao tempo do CPCI.

3.8. A adopção, pelo n.º 2 do artigo 123º do CPT, de um prazo substancialmente inferior ao de 90 dias, fixado no seu n.º 1, pode justificar-se atendendo a que, no caso, estamos perante uma impugnação da qual se pode dizer que não exige da parte do interessado um labor tão intenso quanto o necessário para reclamar.

No regime do CPT – artigo 97º n.º 1 –, como, inicialmente, no do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) – artigo 70º n.º 1, na redacção original –, os actos de liquidação podem ser contestados, com os mesmos fundamentos, e no mesmo prazo, pela via graciosa e pela contenciosa, não se impondo ao interessado, como regra, que percorra a via graciosa como condição de acesso à contenciosa.

Consequentemente, quer o interessado se determine pela reclamação, quer escolha a impugnação, é o mesmo o tempo de que necessita para preparar a respectiva peça inicial, em que apresenta os seus fundamentos; prazo esse que a lei computa em 90 dias.

Já não assim quando tal imposição é feita, isto é, quando, como no caso, para a abertura da via contenciosa se exige uma prévia reclamação administrativa. Neste caso, o interessado tem os mesmos 90 dias para elaborar e apresentar as suas razões na reclamação. Mas, sendo esta indeferida, a impugnação como que perde parte da sua autonomia, ou novidade, pois o interessado, ao reclamar, já adiantou os fundamentos que há-de esgrimir na impugnação; desnecessário é, por isso, dar-lhe mais 90 dias para impugnar.

E, assim, dispondo, para reclamar, do mesmo prazo que teria para impugnar, mas sendo-lhe imposta a reclamação, mal se entenderia que, indeferida esta, se lhe voltasse a atribuir o mesmo prazo de 90 dias para impugnar contenciosamente aquilo que já impugnara graciosamente.

Ao contrário, a coerência do sistema exige que se não dê o dobro do tempo para a impugnação a quem, para a ela aceder, teve, antes, que reclamar. Se o interessado não sujeito a reclamação necessária dispõe de 90 dias para impugnar, não há razão para que aquele que deve reclamar previamente disponha de dois períodos de tempo de igual dimensão.

Conclui-se, face ao exposto, pela procedência dos fundamentos do recurso condensados nas respectivas conclusões.

4. Termos em que acordam, em Pleno, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, mantendo-se, em consequência, o do Tribunal Central Administrativo que julgou procedente a excepção peremptória da caducidade do direito a impugnar.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — *José Norberto de Melo Baeta de Queiroz* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Domingos Brandão de Pinho* — *António José Martins Miranda de Pacheco*.



## 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.