



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

22 de Setembro de 2008

---

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno  
durante o 2.<sup>o</sup> trimestre de 2008

---

**Acórdão de 16 de Abril de 2008.****Assunto:**

*Oposição de julgados. Falta de identidade de situações de facto.*

**Sumário:**

*Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados, nos termos do disposto no artº 30º, alínea b') do ETAF, na anterior redacção, se os acórdãos em confronto tiverem subjacentes situações fácticas completamente distintas, já que não se pode entender que exista entre eles a identidade substancial de situações necessárias para que se possa concluir que os juízos em sentidos contrários neles formulados envolvem contradição.*

Processo n.º 594/07-50.

Recorrente: Paiva & Oliveira, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – Paiva e Oliveira, Lda, SA, melhor identificada nos autos, deduziu no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IVA, relativo ao ano de 1998, no montante global de € 2.987,06, com fundamento na não verificação dos pressupostos de aplicação da determinação indirecta da matéria tributável, erro na quantificação, preterição de formalidade legal e falta de fundamentação legalmente exigida.

O já criado Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou a impugnação procedente, anulando o acto tributário impugnado.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso da decisão para o Tribunal Central Administrativo Norte, recurso esse a que foi concedido provimento.

Deste acórdão, a impugnante interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão proferido pelo TCA Sul de 27/5/03, in rec. n.º 330/03.

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos.

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Norte considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para alegações nos termos do artº 284º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

a) O Douto Acórdão recorrido encontra-se, tal como foi confirmado por douto despacho de folhas 129, de 10-05-2007, em patente oposição com o Douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido pela Secção de Contencioso Tributário, no recurso n.º 330/03, de 3 de Junho de 2003, publicado em *Antologia de Acórdãos do S.T.A. e T.C.A.*, ano VI, n.º 3, páginas 306 a 310 e ano IX, n.º 1 páginas 173 e 174, Edição Almedina, Coimbra.

b) O Acórdão recorrido assenta numa interpretação errónea e indevida, em que a recorrente tendo sido notificada para exercer o direito de audição sobre o Projecto de Conclusões do Relatório, nos termos do n.º 2 do artigo 60º do R.C.P.I.T., aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, não tinha que ser ouvida em qualquer das outras fases do procedimento.

c) Mas não tem razão o Acórdão recorrido, pois, como entendeu e bem o Acórdão fundamento do T.C.A., de 3 de Junho de 2003, proferido no recurso n.º 330/03, o artigo 60º, n.º 1, alínea a) da L.G.T., quando fala em “*liquidação*” tem um sentido amplo que abrange todas as fases do acto tributário.

d) O Acórdão Fundamento da 2ª Secção do Contencioso Tributário do S.T.A., de 30 de Novembro de 2005, proferido no recurso n.º 622/05-30, perante a mesma questão fundamental de direito, assentou na base de que na vigência do Código de Processo Tributário (o imposto é do ano de 1997), o direito de audição já constituía uma garantia do contribuinte, artigo 19º, c), em que era aplicável subsidiariamente o artigo 100º do C.P.A., por força da alínea b) do artigo 2º do C.P.T.

e) Assim sendo, como resulta da Lei e do Acórdão fundamento, ainda que o contribuinte tenha sido ouvido sobre o Projecto de Conclusões do Relatório, nos termos do n.º 2 do artigo 60º do RCPIT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, em caso algum poderá ser dispensada nova audiência antes da liquidação, bem como nas demais fases do procedimento tributário, nos termos dos

artigos 60º da L.G.T. e 100º do C.P.A., que no caso sub judice, incluía a proposta de decisão de aplicação de métodos indirectos no relatório da inspecção.

f) Este é, aliás, o entendimento dos Doutos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo, supra identificados, que se encontram em oposição com o Acórdão, ora recorrido, e que devem ser acolhidos, sob pena de se estarem a violar as normas jurídicas legais inseridas nas disposições conjugadas dos artigos 19º, c) do C.P.T., nºs 1 e 2 do artigo 36º, n.º 1 do artigo 45º do C.P.P.T., artigo 77º, nºs 1 e 6, artigo 80º da L.G.T. e n.º 1 do artigo 100º do C.P.A.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls.138 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

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 projecto de relatório de inspecção, não tem que ser notificado antes da decisão de fixação, nem antes da liquidação, salvo se ocorrerem factos novos sobre os quais eles não se tenha pronunciado.

C) As alterações introduzidas têm carácter interpretativo porque os seus efeitos retroagem à data da entrada em vigor do art. 60 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.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, uma vez que não se “verifica identidade substancial de situações fácticas subjacentes às decisões do acórdão recorrido e do acórdão fundamento” e “por inexistência de oposição de soluções jurídicas”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A impugnante constituiu-se por escritura pública outorgada em 1997.05.30 e iniciou a sua actividade em 97.09.01;

B) A actividade da impugnante consiste na exploração de um restaurante;

C) A escrita dos períodos de 1997 e 1998 foi inspeccionada;

D) Do relatório elaborado extracta-se:

i. II - OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA; B - Motivo, âmbito e incidência temporal: ...o âmbito da acção é parcial (IRS, IRC, IVA) e incide sobre os anos de 1997 e 1998;

ii. IV - MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DE FACTOS QUE IMPLICAM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS: (a) rentabilidade fiscal negativa no exercício de 1997 em análise, uma vez que a empresa declara prejuízo fiscal de (148.303\$00); (b) rentabilidade fiscal declarada de apenas 0,7% no exercício de 1998 em análise, muito inferior à normal para o ramo de actividade; (c) margens de lucro s/c. e. v.c. declaradas, nos exercícios de 1997 e 1998, em análise, de 21,9% e de 41,5%, respectivamente, muito baixas para o sector em que se insere; (d) um dos motivos que originou a presente acção inspectiva, foi o facto de se ter verificado em acção anterior (1997), que existiam no estabelecimento diversos bens (carapaus, couves, tomates, pães, bananas e alfaces), sem que tenham sido exigidos os respectivos documentos no momento da sua aquisição ou no prazo legal para o efeito; analisadas as compras registadas na contabilidade, no exercício de 1997 (...); constata-se a existência de indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido. Nestes termos, com base no disposto nos artigos 87º e 88º da Lei Geral Tributária e do artigo 52º do CIRC, por força do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 51º do mesmo diploma legal, propõe-se que o lucro tributável do IRC, nos exercícios de 1997 e 1998, seja determinado por métodos indirectos, uma vez que é impossível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à sua determinação;

iii. V - CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS; V.1 - Critérios e cálculos utilizados no apuramento do lucro tributável dos exercícios de 1997 e de 1998 por métodos indirectos: tendo em conta que as irregularidades detectadas são idênticas em ambos os exercícios, seleccionou-se apenas um deles para a realização dos testes a efectuar, ou seja 1997;...

iv. V. 1.2 - Exercício de 1998: atendendo a que neste exercício as irregularidades são idênticas às verificadas em 1997, não se justificava que fosse efectuado um levantamento exaustivo das compras tal como foi feito em 1997; assim, ao CEVC declarado será aplicada a margem bruta calculada em 1997 de 87,29%, deduzida de uma quebra de 10% para colmatar erros de amostragem e outras situações, e ainda, tendo em conta que a amostragem efectuada não foi ao exercício de 1998, ou seja uma margem de 77,29%; assim temos:

1. Serviços Prestados Presumidos = C.E.V.C declarado (a) x 1,7729 = 13.949.171\$00 x 1,7729 = 24.730.485\$00

2. Serviços Prestados Declarados = 19.740.052\$00

3. Serviços Prestados Omitidos = 4.990.433\$00

(a) CEVC c/ excepção do tabaco

Determinando agora o lucro tributável, temos:

1. Lucro Fiscal Declarado = 163.157\$00

2. Serviços Prestados Omitidos = 4.990.433\$00

3. Lucro tributável corrigido = 5.153.590\$00

v. V.2 - Proposta de Fixação do IVA por métodos indirectos, anos de 1997 e 1998: face à presunção do valor de serviços prestados efectuada no âmbito do IRC com base nos fundamentos anteriormente descritos, e tendo em conta o que dispõe o n.º 1 do artigo 84º do CIVA, propõe-se para fixação nos termos do artigo 82º do mesmo diploma legal IVA no montante de PTE 598.852\$00, no exercício de 1998, determinado como a seguir se indica:

Descrição	1997	1998
Serviços Prestados Omitidos .....	2 595 743\$00	4 990 433\$00
Taxa de IVA .....	12%	12%
IVA em Falta .....	311 489\$00	598 852\$00

O IVA presumido será repartido por períodos de imposto conforme a seguir se discrimina:

Períodos	IVA em falta
9803T .....	149 713\$00
9806T .....	149 713\$00
9809T .....	149 713\$00
9812T .....	149 713\$00
<i>Total</i> .....	598 852\$00

E) Em 2001.10.15, a impugnante exerceu o direito de audição, por escrito (a fls. 127 do processo administrativo anexo);

F) Em 2002.02.07, a impugnante foi notificada do despacho do Director de Finanças, de 2002.02.04, que manteve inalteráveis os valores constantes do relatório da Inspeção Tributária (a fls. 17 a 40 do processo administrativo apenso aos autos);

G) Em 2002.03.05, foi emitida a liquidação adicional n.º 02152134, relativa a IVA de 1998, no montante de € 2.987,06, com data limite de pagamento de 2002.05.31 (a fls. 8 dos autos);

H) Em 2002.03.05, foi emitida a liquidação adicional n.º 02152130, relativa a IVA - juros compensatórios, de 9803T, no montante de € 275,79, com data limite de pagamento de 2002.05.31 (a fls. 9 dos autos);

L) Em 2002.03.05, foi emitida a liquidação adicional n.º 02152131, relativa a IVA - juros compensatórios, de 9806T, no montante de € 256,56, com data limite de pagamento de 2002.05.31 (a fls. 10 dos autos);

J) Em 2002.03.05, foi emitida a liquidação adicional n.º 02152132, relativa a IVA - juros compensatórios, de 9809T, no montante de € 220,10, com data limite de pagamento de 2002.05.31 (a fls. 11 dos autos);

K) Em 2002.03.05, foi emitida a liquidação adicional n.º 02152133, relativa a IVA - juros compensatórios, de 9812T, no montante de € 141,35, com data limite de pagamento de 2002.05.31 (a fls. 12 dos autos);

L) Em 2002.08.02, a petição de impugnação deu entrada no Serviço de Finanças da Feira - 1.

Ao abrigo dos poderes concedidos a este Tribunal pelo art. 712º, n.º 1, alínea a), do CPC, aplicável *ex vi* do art. 2º, n.º 1, alínea e), do Código de Procedimento e Processo Tributário, aditamos a seguinte factualidade relevante para a decisão a proferir:

M) No relatório elaborado após acção de fiscalização por visita às instalações da impugnante e já referenciado no item D) que antecede, escreveu-se, para além do mais:

«IV – MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DE FACTOS QUE IMPLICAM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

a) Rentabilidade fiscal negativa no exercício de 1997 em análise, uma vez que a empresa declara prejuízo fiscal de (148.303\$00).

b) Rentabilidade fiscal declarada apenas de 0,7%, no exercício de 1998 em análise, muito inferior à normal para o ramo de actividade.

c) Margens de lucro bruto s/c.e.v.c. declaradas, nos exercícios de 1997 e 1998, em análise, de 21,9% e de 41,5%, respectivamente, muito baixas para o sector em que se insere.

d) Um dos motivos que originou a presente acção inspectiva, foi o facto de se ter verificado em acção anterior (1997), que existiam no estabelecimento diversos bens (carapaus, couves, tomates, pães, bananas e alfaces), sem que tenham sido exigidos os respectivos documentos no momento da sua aquisição ou no prazo legal para o efeito.

Analizadas as compras registadas na contabilidade, no exercício de 1997, verifica-se que as compras de alguns dos produtos referidos na alínea anterior são muito baixas para as necessidades de consumo no estabelecimento, conforme a seguir se demonstra:

Nº Reg.	Data	Legumes	Kgs	Valor
3	01-09-1997	Vários. ....		7 675
4	02-09-1997	Batatas. ....	300	13 500
39	23-09-1997	Vários. ....		10 125
68	15-10-1997	Vários. ....		7 282
70	17-10-1997	Vários. ....		6 570
81	20-10-1997	Batatas. ....	210	8 820
87	24-10-1997	Vários. ....		344
106	04-11-1997	Batatas. ....	210	8 400
116	10-11-1997	Batatas. ....	210	9 870
118	11-11-1997	Vários. ....		7 660
132	18-11-1997	Batatas. ....	210	9 660
139	21-11-1997	Vários. ....		8 050

Peixe fresco:

Carapau — 7 Kg;

Sardinha — 1 Kg;

Salmão — 6 Kg, o que é indiciador de omissão de compras destes produtos.

e) Os proventos da firma (Serviços Prestados e Vendas) registados e declarados não se encontram suportados em documentos passados na forma legal, ou seja, talões de venda a que obriga o artigo 39º do CIVA. Apenas se encontram apoiados em relações de apuro diário. Como prova do referido juntam-se fotocópias de algumas relações em **Anexo n.º 1**

f) Foi detectado lançamento a crédito na conta 2551 - empréstimos dos sócios, por contrapartida da conta caixa, efectuado por documento interno, e cuja explicação se prende com a obrigatoriedade da conta caixa apresentar saldo devedor. Junta-se fotocópia do documento interno, que não têm subjacente qualquer outro documento de prova, em **Anexo n.º 2**.

Tendo em conta o referido anteriormente, constata-se a existência de indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido. Nestes termos, com base no disposto nos artigos 87º e 88º da Lei Geral Tributária e do artigo 52º do Código do IRC, por força do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 51º do mesmo diploma legal, propõe-se que o lucro tributável do IRC, dos exercícios de 1997 e 1998, seja determinado por métodos indirectos, uma vez que é impossível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à sua determinação.

**V - CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS**

**V.1 – Critérios e cálculos utilizados no apuramento do lucro tributável dos exercícios de 1997 e de 1998 por métodos indirectos**

Tendo em conta que as irregularidades detectadas são idênticas em ambos os exercícios, seleccionou-se apenas um deles para a realização dos testes a efectuar, ou seja 1997.

**V.1.1 - Exercício de 1997**

O critério proposto para a quantificação do lucro tributável, cujos cálculos constam do quadro em **Anexo n.º 3**, consiste:

- Atendendo às quantidades de matérias-primas consumidas, ao consumo médio necessário por dose e ao preço de venda praticado, determinamos o valor dos serviços prestados estimados.

- O n.º de doses dos pratos de carne foi apurado no mapa em **Anexo n.º 4**.

- O n.º de doses dos pratos de peixe foi apurado no mapa em **Anexo n.º 5**.

Convém referir as seguintes situações:

Como a empresa serve diárias, ao preço de 750\$00, compostas por pão, sopa, prato (refeição), vinho/cerveja, sumo ou água e café, e também pratos à lista, o sócio-gerente Sr. Hernani Manuel Paiva

de Oliveira indicou-nos por escrito, à luz da experiência, as percentagens de repartição dos vários produtos afectos às diárias e aos pratos de lista (ver **Anexo n.º 6**).

Note-se:

- Não quantificamos o vinho de garrafão por se destinar exclusivamente às diárias e aos temperos;

- Não quantificamos a sopa nem o pão, pois a maior parte destes produtos estão incluídos nas diárias. Relativamente à parte daqueles produtos afecta aos pratos de lista também não foi valorizado, sendo assim, beneficiado o sujeito passivo.

- No café consideramos uma quebra de 40%, que representa 50,4 Kg. Assim, como cada Kg dá 120 cafés, 50,4 Kg dá 6 048 cafés, quantidade suficiente em excesso para as diárias, que são 5002 doses.

- Os preços de venda, tendo em conta a não existência de tabelas de preços relativos a 1997 e o facto de não existirem talões de venda e/ou fitas de máquina registadora, foram-nos indicados pelo sócio-gerente Sr. Hernani Manuel Paiva de Oliveira, nas tabelas e ementas actuais, tendo o mesmo efectuado as correcções necessárias para assim obter os preços reportados a 1997.

Juntam-se tabelas e ementas com os preços corrigidos e reportados a 1997, em **Anexo n.º 6**.

- Os factores de conversão considerados foram-nos, em parte, indicados pelo sócio-gerente Sr. Hernani Manuel Paiva de Oliveira, para os restantes aplicamos os normais do sector.

- Ao valor dos Serviços Prestados Estimados foram deduzidas as refeições do pessoal, de acordo com os seguintes métodos:

Número de dias de trabalho de cada mês x o N.º de Empregados x 870\$00 (Limite máximo do subsídio de refeição para efeitos de IRS).

Juntam-se, a esta informação, os seguintes documentos que permitiram a elaboração dos mapas atrás referidos:

- Em **Anexo n.º 7**, relação das aquisições por produto, conforme escrita do sujeito passivo, e apuramento do consumo daqueles produtos;

- Em **Anexo n.º 8**, os inventários finais em 31/12, dos anos de 1997 e 1998.

**Em síntese**, temos:

Serviços Prestados Presumidos (Anexo n.º 3) — 7.443.513\$00;

Serviços Prestados declarados (Mod. 22, Q12, campo 203) — 4.847.770\$00;

**Serviços Prestados Omitidos — 2.595.743\$00;**

Calculando a **margem bruta** s/c.e.v.c., temos:

Serviços Prestados corrigidos — 7.443.513\$00;

C.E.V.C. declarado c/excepção do tabaco — 3.974.272\$00;

**Margem s/ CEVC — 87,29%;**

Determinando agora o **lucro tributável**, temos:

Prejuízo Fiscal declarado — (143.303\$00);

Serviços Prestados Omitidos — 2.595.743\$00;

**Lucro tributável corrigido — 2.447.440\$00.**

#### V.1.2 - Exercício de 1998

Atendendo a que neste exercício as irregularidades são idênticas às verificadas em 1997, não se justificava que fosse efectuado um levantamento exaustivo das compras tal como foi feito para 1997. Assim, ao CEVC declarado, será aplicada a margem bruta calculada em 1997 de **87,29%**, deduzida de uma quebra de 10%, para colmatar erros de amostragem e outras situações, e ainda, tendo em conta que a amostragem efectuada não foi ao exercício de 1998, ou seja, uma margem de **77,29%**.

Assim temos:

Serviços Prestados Presumidos = C.E.V.C. declarado (a) x 1,7729

= 13.949.171\$00 x 1,7729

= **24.730.485\$00**

Serviços Prestados declarados = 19.740.052\$00

**Serviços Prestados Omitidos = 4.990.433\$00**

(a) C.E.V.C. c/excepção do tabaco.

Determinando agora o **lucro tributável**, temos:

Lucro Fiscal Declarado 163.157\$00

Serviços Prestados Omitidos 4.990.433\$00

**Lucro tributável corrigido 5.153.590\$00**

#### V.2 - Proposta de Fixação do IVA por métodos indirectos, Anos de 1997 e 1998

Face à presunção do valor de Serviços Prestados efectuada no âmbito do I.R.C. com base nos fundamentos anteriormente descritos, e tendo em conta o que dispõe o n.º 1 do artigo 84º do C.I.V.A., propõe-se para fixação nos termos do art. 82º do mesmo diploma legal (C.I.V.A.), IVA do montante

de **311.489500**, no exercício de **1997** e **598.852\$00**, no exercício de **1998**, determinado como a seguir se indica:

Descrição	1997	1998
Serviços Prestados omitidos .....	2 595 743\$00	4 990 433\$00
Taxa de Iva em vigor ao tempo .....	12%	12%
Iva em falta .....	311 489\$00	598 852\$00

O **IVA presumido** será repartido por períodos de imposto conforme a seguir se discrimina:

Períodos	IVA em falta
9709T .....	(a) 77 872\$00
9712T .....	233 617\$00
<i>Total</i> .....	311 489\$00

Períodos	IVA em falta
9803T .....	149 713\$00
9806T .....	149 713\$00
9809T .....	149 713\$00
9812T .....	149 713\$00
<i>Total</i> .....	598 852\$00

(a) IVA correspondente a um mês, atendendo a que o sujeito passivo iniciou a actividade em Setembro de 1997 - cfr. fls. 64 a 69 do processo administrativo anexo;

N) O exercício do direito de audição a que se alude no item E) que antecede foi na sequência da notificação enviada ao contribuinte através do ofício n.º 8311374, de 28/09/2001 do projecto de Relatório de Inspeção — cfr. fls. 70 e 127 a 131 do processo administrativo anexo.

3 – Em primeiro lugar e não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, questão esta, aliás, suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687º, n.º 4 do CPC).

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

Vejamos, então, se se verificam os referidos requisitos.

Desde logo, importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado.

Da análise dos acórdãos em confronto ressalta à evidência que em ambos foi apreciada questão relativa à audição prévia do contribuinte, atento o disposto no artº 60º da LGT.

No acórdão recorrido estava-se perante uma situação em que a impugnante exerceu o direito de audição, por escrito, na sequência da notificação que lhe foi enviada do projecto do relatório de inspeção (als. E) e N) do probatório), do qual resultou a tributação por métodos indirectos, foi alterada a matéria tributável de acordo com o relatório, tendo sido aquela notificada da decisão que manteve inalteráveis os valores constantes do relatório da inspeção tributária (al. F) do probatório), “tendo até o contribuinte exercido o direito de audição e tendo o mesmo sido analisado no relatório final da inspeção tributária”.

No acórdão tido por fundamento, estava-se perante uma situação em que no mês de Novembro de 2000, o impugnante foi notificado da possibilidade de exercício de direito de audição prévia em relação a um acto de correcção da matéria tributável, com comunicação do projecto de decisão, sendo certo que esse direito não foi exercido, que esse acto de correcção foi praticado e não foi notificado ao contribuinte e praticado um acto de liquidação, com base na correcção efectuada, sem que o contribuinte tivesse sido novamente notificado para se pronunciar.

Sendo assim e por esta descrição dos factos, ressalta que as situações sobre que recaíram os arestos em confronto são diferentes.

No acórdão recorrido a impugnante foi notificada do relatório da inspecção, pronunciou-se sobre o mesmo, o que foi apreciado no relatório final, do qual resultou a tributação por métodos indirectos.

No acórdão fundamento estamos perante uma situação diferente, pois apenas houve, antes da liquidação, uma notificação ao contribuinte comunicando-lhe um projecto de decisão de alteração da matéria colectável, notificação essa que o tribunal considerou nula, em consequência da qual o contribuinte não se pronunciou sobre a matéria colectável, não tendo, por isso, oportunidade de participar, por si ou através de representante, no acto que, por fim, fixou a matéria colectável, em que se baseou a liquidação.

Pelo que, não se pode entender que exista a identidade substancial de situações necessária para juízos em sentidos contrários formulados envolverem contradição, não podendo, por isso, considerar-se que existe “antítese discursiva” entre os arestos em confronto.

Neste sentido, pode ver-se o Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 26/9/07, in rec. n.º 452/07, tirado em caso idêntico e que aqui vimos seguindo de perto.

4 – Nestes termos, acorda-se em julgar findo o presente recurso.

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

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Mi-*

## Acórdão de 16 de Abril de 2008.

### Assunto:

*Recurso por oposição de julgados. Identidade de questões. Identidade de situações fácticas.*

### Sumário:

- I — Existe oposição de julgados, para efeitos do recurso previsto nos arts. 30.º, n.º 1, alínea b) e b') do ETAF de 1984, e 284.º do CPPT, quando, perante situações fácticas essencialmente idênticas e no âmbito do mesmo regime jurídico, foram proferidas decisões opostas sobre a mesma questão fundamental de direito.*
- II — Não existe oposição de julgados entre um acórdão em que se entendeu que um acto de liquidação está suficientemente fundamentado e outro em que não se conheceu da questão da suficiência de fundamentação por se ter entendido que o processo enfermava de défice instrutório que justificou a anulação da decisão recorrida.*
- III — Não existe oposição de julgados, por falta de identidade de situações fácticas, entre um acórdão que decidiu que não estava suficientemente fundamentada uma liquidação de juros compensatórios em que apenas era indicado o montante destes e um acórdão em que se considerou suficientemente fundamentada uma liquidação de juros compensatórios de que constava a indicação da quantia sobre que incidiam os juros, a sua taxa, o número de dias de atraso na efectivação da liquidação e o montante global dos juros.*

Processo n.º 797/07-50.

Recorrente: Edgarcar – Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – EDGARCAR – COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS NOVOS E USADOS, LDA interpôs recurso para este Pleno do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 22-5-2007, que negou provimento ao recurso jurisdicional que interpôs de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada.



O presente recurso foi interposto com fundamento em oposição de julgados entre o acórdão recorrido e os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 9-5-2007, recurso n.º 1653/07, e de 66-2-2007, recurso n.º 1339/07.

Produzidas alegações sobre a questão preliminar da existência de oposição, o Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo Sul decidiu o prosseguimento do recurso.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

a) *Indicou a recorrente como se encontrando o acórdão recorrido em oposição com dois acórdãos distintos e também em relação a duas questões abordadas por aquele acórdão aqui recorrido, a saber:*

I) *Acórdão de 09/05/2007 do TCA Sul - 2.º Juízo/2ª Secção tirado no processo n.º 01653/07;*

II) *Acórdão de 06/02/2007, do TCA Sul tirado no processo n.º 01339/03.*

b) *Quanto à oposição entre o acórdão recorrido e o, primeiro acórdão fundamento entende a recorrente que a mesma é manifesta e ostensiva pois que o acórdão fundamento diz respeito à impugnação judicial apresentada pelo gerente da recorrente quando chamado por via de reversão, ou seja, a impugnação que este apresentou dizia respeito ao mesmo imposto, valor e ano que estava em causa na decisão recorrida pelo que nenhuma diferença existe efectivamente que impeça o reconhecimento/verificação da oposição de acórdãos.*

c) *No acórdão fundamento entendeu-se que as liquidações em que desembocou o relatório inspeetivo não permitiam perceber e fazer uma apreciação dos vícios imputados ao acto pelo ali recorrente Carlos Edgar Carvalho Van Der Kellen.*

d) *Mas se não permitia em relação àquele gerente como é que o mesmo relatório se pode considerar capaz para explicar/fundamentar os actos praticados em relação à aqui recorrente? A resposta no entender da recorrente, e sem quebra do merecido respeito por quem assim não pensa, só pode ser uma: É a de que o mesmo relatório que levou à anulação do julgamento face a Carlos Edgar não pode servir de suporte para manter actos de liquidação face à aqui recorrente.*

e) *Entendimento adverso só se poderia sustentar no facto de que a verificação da oposição de acórdãos só poderia ser feita se o gerente Carlos Edgar Carvalho Van Der Kellen tivesse impugnado dívida a dívida da sociedade, só que ele não só não o podia fazer uma vez que estava a reagir contra uma citação que abarcava várias liquidações de imposto,*

f) *Como também uma interpretação desta natureza que fosse feita dos artigos 22.º, n.º 4 da LGT e 284.º do CPPT se encontraria ferida de inconstitucionalidade material por violação do artigo 20.º da CRP e o mesmo sucedendo em relação à interpretação feita dos artigos 22.º e 30.º do ETAF, isto uma vez que se estaria a denegar à recorrente sem qualquer justificação razoável o direito de acesso ao direito e aos tribunais.*

g) *Pois que efectivamente estão em causa situações iguais e só não se podendo dizer que são as mesmas uma vez que os iniciais impugnantes em cada uma das acções eram diferentes (gerente e respectiva sociedade).*

h) *Tal seria, efectivamente, o denegar do acesso ao direito e aos tribunais nos termos em que a lei configura a sua admissibilidade porquanto, na prática, interpretação contrária à aqui sustentada pela recorrente, e para além da sua desconformidade com a Constituição como atrás exposto, colocaria a mesma numa situação de indefesa, isto por lhe ser denegado o direito a obter uma tutela judicial efectiva sem qualquer base de sustentação ou razoabilidade para tal.*

i) *O segundo acórdão fundamento considerou também como falta de fundamentação adequada a não indicação de uma razão de facto ou de direito que justifique a liquidação dos juros bem como no mesmo se sustenta a inexistência demonstrada de qualquer actuação culposa imputável à ali impugnante no retardamento da liquidação de imposto.*

j) *Ora tal também não foi demonstrado pela DGCI na acção inspectiva objecto do presente recurso pois que também aqui os juros compensatórios foram lançados sem mais na notificação efectuada e despidos de qualquer suporte fáctico que alicerçasse os mesmos, entenda-se, a descrição de um quadro factual, ainda que sumário, que permitisse imputar à recorrente qualquer conduto passível de reprovação a título de culpa.*

k) *Na realidade na matéria que se encontra na base e a ser alvo de apreciação quer no acórdão recorrido quer no acórdão fundamento em ambas não se encontra a referida fundamentação de direito que o aresto fundamento exige para se considerar que existe uma fundamentação mínima e ainda que formal e a acrescer a isto enquanto que no acórdão fundamento se considera como exigível, para que se possa considerar existente uma fundamentação sustentada, a demonstração de uma actuação culposa imputável ao contribuinte no acórdão recorrido apenas se considera exigível a fundamentação que indique os dias de atraso, valor de imposto, taxa de juro e o valor global dos mesmos.*

l) *Parece, pois, que os níveis de fundamentação considerados como exigíveis em ambas as situações (acórdão recorrido e acórdão fundamento) divergem.*

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

- *Face à conformidade de entendimento entre os doutos Acórdãos recorrido e fundamento, não se verifica, quanto a qualquer das questões, a invocada oposição de Acórdãos.*

- *Se doutamente vier a ser ordenado o prosseguimento do presente recurso, deve o mesmo, face à bondade da doutrina contida no duto Acórdão recorrido, recurso ser julgado improcedente, as legais consequências.*

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

*Questão preliminar: a nosso ver não se verifica a alegada oposição de julgados.*

*Com efeito, e como é jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, são três os requisitos de admissibilidade de recurso para o Tribunal Pleno: 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 - vide neste sentido Acórdão do pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19.06.2002, processo 26745, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

*O objecto do recurso por oposição de julgados é assim dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, devendo igualmente pressupor a mesma situação fáctica. <sup>(1)</sup>*

*É também jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que o Pleno da Secção de Contencioso Tributário pode julgar findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo no Tribunal Central Administrativo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.*

*Sobre a questão refere-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.05.2003, processo 1149/02, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) «o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido art.º 284.º n.º 5 do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso»).*

*E essa parece-não ser a hipótese que ocorre no caso subjudice.*

*Desde logo, e no que concerne à primeira questão em relação à qual se alega haver oposição com o acórdão fundamento de 09.05.2007 (recurso 1653/07 do Tribunal Central Administrativo Sul) - fundamentação da liquidação impugnada - não se verifica a alegada oposição de julgados, por faltar um dos respectivos pressupostos, já que, no essencial, os acórdãos em confronto não tratam da mesma questão de direito.*

*Assim o acórdão recorrido, aceitando a prova fixada pela primeira instância, pronuncia-se quanto à fundamentação da liquidação impugnada (cf. fls. 705 a 707) concluindo que a mesma contém o mínimo adequado à justificação da motivação credível e coerente para a Administração Fiscal, corrigir e liquidar como fez, possibilitando assim à recorrente sindicar tal decisão em caso de discordância (fls. 707).*

*Já o acórdão fundamento acaba por não se pronunciar sobre a fundamentação da liquidação, partindo de pressuposto diferente, decorrente da existência de vício intrínseco à decisão recorrida - insuficiência de elementos probatórios que permitam a reapreciação da matéria de facto - vício esse que levou à sua anulação, ordenando a repetição do julgamento em primeira instância <sup>(2)</sup> - art.º 712º, n.º 4 do CPC.*

*Por outro lado, e no que concerne à segunda questão suscitada - fundamentação da liquidação de juros compensatórios - não se verifica qualquer divergência das soluções jurídicas adoptadas pelo acórdão recorrido e pelo acórdão fundamento de 06.02.2007 (recurso 1339/03 do Tribunal Central Administrativo Sul).*

*Ambos assentam no entendimento de que a liquidação de juros compensatórios deve ser sempre fundamentada, quer na perspectiva da defesa do destinatário quer na perspectiva do dever da entidade decidente, indicando-se as razões que a motivam.*

*Não se vislumbra, pois, que sobre as questões de direito em análise nos arestos em confronto exista oposição ou querela interpretativa que justifiquem e sirvam de fundamento ao presente recurso.*

*O mesmo é dizer que não se verifica um dos alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser migado findo.*

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O art. 30.º do ETAF de 1984 (aplicável ao presente processo, iniciado antes de 1-1-2004, por força do disposto nos arts. 2.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro), ao prever a competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, estabelece os requisitos dos recursos com fundamento em oposição de julgados, nos seguintes termos:

*Compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:*

(...)

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

*b') Dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo proferidos em último grau de jurisdição que, na hipótese prevista na alínea anterior, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ou do respectivo pleno; (3)*

(...)

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. (4) 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 (5), 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 ETAF de 1984. (6)

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. (7)

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 ETAF de 1984 fala-se em «*ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica*», o que tem significado prático idêntico ao visado por aquelas normas do CPC.

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. (8)

3 – A decisão do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo Sul não vincula o Pleno, como resulta do n.º 3 do art. 766.º do CPC, na redacção referida.

Assim, cabe apreciar, antes de mais, se se verifica a oposição de julgados necessária para o conhecimento do mérito do recurso, quanto a cada uma das questões suscitadas.

4 – A primeira questão relativamente à qual a Recorrente entende existir oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 9-5-2007, proferido no recurso n.º 1653/07, é a da fundamentação da liquidação do imposto:

– no acórdão recorrido entendeu-se que o acto de liquidação se encontrava fundamentado, inclusivamente quanto à decisão de fixação da matéria tributável que lhe está subjacente;

– no acórdão proferido no processo n.º 1653/07, não se apreciou qualquer questão de suficiência de fundamentação de um acto de liquidação, tendo o Tribunal entendido que a decisão judicial aí recorrida estava insuficientemente instruída, pelo que decidiu a sua anulação, sem sequer tomar conhecimento do mérito do recurso em causa; não se tomou, aqui, qualquer posição explícita quanto à questão da suficiência da fundamentação do acto de liquidação impugnado, mas apenas quanto suficiência da instrução do processo judicial.

É, assim, patente que entre o acórdão recorrido e o referido acórdão fundamento não existe oposição de julgados sobre a referida questão da suficiência da fundamentação, que nem sequer foi apreciada no segundo.

Assim, falta um requisito do recurso com fundamento em oposição de julgados, quanto à questão da suficiência da fundamentação do acto de liquidação, pelo que ele não se pode conhecer do presente recurso jurisdicional, nessa parte.

5 – A segunda questão sobre a qual a Recorrente defende existir oposição de julgados, entre o acórdão recorrido e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 6-2-2007, proferido no recurso n.º 1339/03, é a da fundamentação da liquidação dos juros compensatórios:

Sobre esta questão no acórdão recorrido afirma-se o seguinte:

*- Por outro lado, no que concerne às liquidações dos juros compensatórios, sobre as quais impende, igualmente o dever de fundamentação, na esteira do que vem sendo o entendimento jurisprudencial, designadamente deste Tribunal, ela carece, no entanto, de um rigor extensivo bastante diminuído, em virtude de se tratar de actos, desde logo, consequentes do atraso no apuramento e entrega, a quem de direito, da prestação tributária; Sem embargo, tal circunstancialismo não dispensa que aquela fundamentação se consubstancie no mínimo denunciador daquela dupla vertente que caracteriza o respectivo dever e acima assinalado, nas perspectivas da defesa do destinatário, por um lado, e da entidade decidente, por outro.*

*- Por isso que se entenda como constituindo esse mínimo, a indicação da quantia a que respeita, e nessa medida, determinante dos juros, o número de dias correspondentes ao atraso no apuramento e entrega do imposto, a taxa aplicável e, final e conclusivamente, o montante dos JC's apurados.*

*- Ora da documentação referida na alínea N). do probatório ressalta o acatamento desse mínimo de fundamentação exigível, no caso vertente, pelo que, também quanto a estas, se conclui pela improcedência das conclusões de recurso ora em análise.*

No acórdão fundamento proferido no recurso n.º 1339/03 refere-se o seguinte, sobre esta questão:

*Na verdade, a fundamentação dos juros compensatórios é legalmente exigível, pelo que deve ser indicado ao contribuinte o motivo da sua liquidação, nomeadamente os factos dos quais a mesma resulta, bem como a indicação do valor sobre que incidem, o prazo e a taxa (neste sentido, entre outros, v. o Acórdão do TCAS (2ª Secção), de 10.05.05 – Recurso n.º 00965/03), para que este possa controlar a sua legalidade e quantificação.*

*No caso dos autos e conforme resulta de fls..... apenas está referido o valor dos juros, nenhuma outra fundamentação se apresentando para a sua liquidação.*

*Assim, ao contrário do entendimento da Fazenda Pública manifestado nas alegações de recurso, não basta um atraso na liquidação para que objectivamente se liquidem juros ao contribuinte, sendo necessário que estes sejam fundamentados nos termos acima descritos, pelo que improcedem as conclusões do recurso.*

Como se constata pelo transcrito excerto do acórdão fundamento proferido no recurso n.º 1339/03, a situação fáctica em que ele assentou foi de uma liquidação de juros compensatórios em que apenas estava indicado o seu montante (... **apenas está referido o valor dos juros, nenhuma outra fundamentação se apresentando para a sua liquidação**). Perante esta situação fáctica, entendeu-se que a liquidação não estava suficientemente fundamentada.

No acórdão recorrido, depois de se ter referido que **o mínimo** da fundamentação da liquidação de juros compensatórios consiste na *«indicação da quantia a que respeita, e nessa medida, determinante dos juros, o número de dias correspondentes ao atraso no apuramento e entrega do imposto, a taxa aplicável e, final e conclusivamente, o montante dos JC's apurados»*, concluiu-se que esse **mínimo** era satisfeito pelas liquidações de juros compensatórios que aí estavam sob apreciação. Foi neste contexto fáctico que se entendeu que a liquidação dos juros compensatórios estava suficientemente fundamentada.

Constata-se, assim, que quanto à questão da fundamentação da liquidação de juros compensatórios, o acórdão recorrido e o aço fundamento proferido no recurso n.º 1339/03, têm subjacentes situações fácticas substancialmente diferentes, pelo que os juízos diferentes sobre a suficiência da fundamentação das liquidações que neles foram apreciadas não implica oposição de julgados.

Nestes termos, também quanto a esta questão, não ocorre a oposição de julgados necessária para o prosseguimento do recurso previsto no art. 284.º do CPPT,

Termos em que acordam neste Pleno da Secção do Contencioso Tributário em julgar findo o recurso,

Custas pela Recorrente, com taxa de justiça de 400 euros e procuradoria de 50%.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — Jorge Manuel Lopes de Sousa (relator) — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António Francisco de Almeida Calhau — António José Martins Miranda de Pacheco — Domingos Brandão de Pinho — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa.

(<sup>1</sup>) Vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 4a edição, pag. 1109, «para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas, terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas».

(<sup>2</sup>) No o exercício de um poder de rescisão ou cassatório como refere Lopes do Rego, nos seus Comentários ao Código de Processo Civil, art. 712º, VII.

(<sup>3</sup>) Aditada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 27 de Novembro.

(<sup>4</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>5</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>6</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>7</sup>) Podem ver-se, neste sentido, os acórdãos do Pleno da Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – de 17-6-1992, proferido no recurso n.º 13191, publicado no Apêndice ao Diário da República, de 30-9-1994, página 136;

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

(<sup>8</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.

## Acórdão de 16 de Abril de 2008.

### Assunto:

*Prescrição. Prazo. Termo sábado. Art.º 179º do Código Civil.*

### Sumário:

- I — Terminando o prazo prescricional num sábado, transfere-se ele para o primeiro dia útil seguinte.*  
*II — Isto numa interpretação actualista da primeira parte da alínea d) do art. 279º do Código Civil.*

Processo n.º 846/07-50.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrida: Custódia Maria Oliveira Martins da Costa e Outro.

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

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

1. **CUSTÓDIA MARIA OLIVEIRA MARTINS DA COSTA**, identificada nos autos, opôs-se, junto do TAF de Loulé, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

Alegou a prescrição das dívidas exequendas e a sua inexigibilidade.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou extinta a instância, por inutilidade da lide, por as dívidas terem sido pagas pela executada, à excepção das contribuições à Segurança Social relativas ao mês de Dezembro de 1999. No tocante a estas, julgou procedente a oposição (por prescrição), e, em consequência, julgou extinta, nessa parte, a execução.

O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social interpôs recurso da decisão para o TCA – Sul.

Este, por acórdão de 17/4/2007, negou provimento ao recurso.

O **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal. Alegou oposição de acórdãos.

O recurso foi admitido e o Mm. Juiz relator, ao ordenar a notificação das partes para alegações, julgou implicitamente verificada essa oposição.

Nas alegações de fundo o EPGA formulou as seguintes conclusões:

A. O prazo que termine a um sábado ou domingo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte;

B. Terminando o prazo de prescrição num desses dias, a citação efectuada na segunda-feira seguinte interrompe a prescrição;

C. O acórdão que julgou decorrido o prazo de prescrição violou o disposto no artigo 279º alínea e) do Código Civil.

Não houve contra-alegações.

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 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?

Pois bem.

No acórdão recorrido, e no entendimento aí sufragado – e num determinado quadro legal – o prazo prescricional terminou num sábado, dia 4/2/2006, pelo que a prescrição ocorreu nesse dia às 24 horas.

E isto porque, no entendimento do aresto aqui sob censura, e numa interpretação restrita do art. 279º. e) do CPC, tal prazo não pode ser transferido para a segunda-feira seguinte, pois isso seria ampliar um prazo de prescrição. Esta a interpretação relativamente ao prazo para a prescrição, que é um caso de extinção de obrigações.

E daí que tenha entendido que só faz sentido transferir o prazo que termine num sábado ou num domingo para o primeiro dia útil seguinte quando esteja em causa o exercício de direitos e não a extinção de obrigações.

Ao invés, no acórdão fundamento decidiu-se – perante um mesmo quadro legal – que o prazo prescricional, terminado num domingo (5/2/2006), transferiu-se para a segunda-feira seguinte, que é o primeiro dia útil subsequente.

Isto por interpretação do art. 279º, e) do CPC.

Ora, este normativo reporta-se a “prazo que termine em domingo ou dia feriado”.

Pois bem.

O acórdão fundamento refere-se ao domingo, nada dizendo sobre o sábado.

Mas se isto é assim, também importa notar que, se o prazo terminasse num sábado, a solução, a sufragar pelo acórdão fundamento, seria a mesma.

Basta atentar no seguinte passo do acórdão fundamento:

“Assim, o prazo de prescrição cujo termo ocorra nas férias, feriados, *sábados* e domingos transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, por força do disposto na alínea e) do art. 279º do CC ...”.

Ou seja, se não se pode falar em identidade total da questão fáctica, igualmente não pode deixar de falar-se em situação fáctica semelhante, com consequências jurídicas absolutamente idênticas, no caso concreto, quer se considere um dia (sábado), quer outro (domingo).

Pode assim defender-se que há efectivamente identidade jurídica e factual nas questões versadas nos acórdãos recorrido e fundamento.

Há pois oposição entre os acórdãos em presença.

3. A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. A execução fiscal foi instaurada a 29-01-2006.

2. A Oponente foi ali citada a 06-02-2006.

3. Na execução fiscal executam-se créditos por contribuições para a segurança social referentes aos meses de Dezembro de 1991 a Dezembro de 2001.

4. Das quantias exequendas, foram todas pagas com excepção da relativa ao mês de Dezembro de 1999, somente prosseguindo a execução fiscal para sua cobrança.

4. Vejamos então a questão de fundo.

O acórdão fundamento considerou que terminando o prazo prescricional num sábado ou domingo o prazo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, no caso concreto, uma segunda-feira, 6 de Fevereiro de 2006.

Ao invés, para o acórdão recorrido tal não é assim.

Na verdade, terminando um prazo prescricional num sábado (ou domingo), o prazo termina nesse dia, às 24 horas.

E para assim decidir, o acórdão recorrido dissertou da seguinte maneira:

“Tendo a citada lei entrado em vigor em 04/02/2001 às 24 horas do dia 04/02/2006 terminou o prazo de 5 anos nela previsto por atenção ao disposto no art. 279º al.c) por ser o dia que corresponde dentro do ano a essa data. Ou seja, dito de outro modo, qualquer acto que tivesse força para suspender o decurso do prazo de prescrição teria de ser praticado até ao dia 4 de Fevereiro de 2006, o que não sucedeu no caso em concreto, como resulta do probatório. Assim sendo, cumpre apreciar, ainda, se, como defende o MP junto deste TCA, porque este dia 4/02/2006 caiu num sábado, por força do art. 279º do C. Civil, o termo do prazo de prescrição se transferiu para o dia 6 de Fevereiro de 2006 (segunda-feira) data na qual foi efectuada a citação.

“Com o devido respeito, entendemos que a interpretação perfilhada não é a melhor. A nosso ver só faz sentido para efeitos de cômputo do termo, transferir o prazo que termine em sábado ou domingo para o primeiro dia útil seguinte quando esteja em causa o exercício de direitos e não a extinção de obrigações como é o caso. Se assim não se entendesse, por via interpretativa, estaríamos ampliar um o prazo de prescrição que é um prazo substantivo constitutivo de direitos na esfera jurídica do devedor o que cremos não foi querido pelo legislador. De resto, é a própria norma (art. 279º alínea e) in fine) que nos indica o seu alcance restrito, para o caso de exercício de direitos, como resulta da expressão final “(...) se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo”.

Ou seja: só faz sentido transferir o prazo, quando estiver em causa um prazo constitutivo de direitos e não um prazo de extinção de obrigações.

E em abono da sua tese traz à colação o art. 279º, alínea e), *in fine*, onde se faz restrição à hipótese de acto sujeito a prazo que tenha que ser praticado em juízo.

Mas não tem razão.

No tocante a este último ponto, convém relembrar que isto só é assim para os casos em que o acto a praticar (*em juízo*) caia nas férias judiciais.

O que não é manifestamente o caso da prescrição, pois no tocante à prescrição não há qualquer acto a ser praticado em juízo. Os actos relevantes, em termos prescricionais, que possa haver a praticar em juízo, não respeitam ao prazo em si mas à sua interrupção (¹).

Depois, não se vê qualquer razão para a distinção entre prazo constitutivo de direitos e prazo de extinção de obrigações.

Nem a lei, em parte alguma, faz qualquer distinção.

Assim, havemos de concluir que, ocorrendo o prazo prescricional num sábado (ou domingo), transfere-se ele para o primeiro dia útil seguinte, no caso uma 2ª feira, dia 6/2/2006.

E isto porque, como é sabido, hoje o sábado é um dia em que as secretarias judiciais estão fechadas, podendo pois dizer-se que o sábado equivale ao domingo para efeitos do citado art. 279º do CC.

Na verdade, o Código Civil foi aprovado pelo DL n.º 47344, de 25/11/1966, para vigorar a partir de 1 de Junho de 1967 (art. 2º, n. 1 do citado DL).

Então o sábado era um dia útil, ou, ao menos parte dele. Na verdade, só partir de 1980 os tribunais passaram a encerrar ao sábado, por força do art. 3º da Lei n.º 35/80, de 29/7.

Assim, o sábado não pode deixar de ser equiparado ao domingo, para os sobreditos efeitos. Não ocorreu pois o prazo prescricional.

Na verdade, não há dissensão quanto ao facto de não ter ocorrido a prescrição se o dia a considerar for o dia 6 – data da citação – e não o dia 4 (sábado) ou 5 (domingo).

Ora, houve interrupção da prescrição por força da citação, pois, como dissemos, não ocorrera ainda a prescrição, que só se concretizaria no dia 7 de Fevereiro de 2006, sendo que a citação interrompeu a prescrição (art. 63º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, de 8/8).

Com tal interrupção ficou inutilizado o prazo decorrido, iniciando-se um novo prazo, nos termos do art. 326º, 1, do CC, aplicável às obrigações tributárias por força do disposto no art. 2º, alínea d) da LGT (²).

Não ocorreu pois a prescrição da citada dívida.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, e revogar, no segmento impugnado, o acórdão e a sentença recorridas, devendo os autos baixar à 1ª Instância, a fim do Mm.

Juiz conhecer da alegada inexigibilidade da dívida exequenda, fundamento igualmente invocado pela oponente, aqui recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (relator) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido pelas razões que refiro na declaração anexa).

(<sup>1</sup>) Acórdão do STA de 23/1/2008 (rec. n. 701/07).

(<sup>2</sup>) Acórdão citado.

### Voto de vencido

Votei vencido pelas seguintes razões:

1 - A alínea e) do art. 279º do Código Civil estabelece que «o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo».

Como se depreende da parte final desta alínea e), o que nela se estatui aplica-se quando está em causa apreciar a tempestividade de um «acto sujeito a prazo»: a regra que dele se extrai é a de que se o termo final para a prática do acto termina em dia não útil (domingo ou feriado, à face do teor literal), transfere-se para o primeiro dia útil subsequente, sendo equiparáveis a dias não úteis as férias judiciais, se se está perante um acto que tiver de ser praticado em juízo.

Se é certo que, como defende o Oponente, sob o seu ponto de vista de devedor, que a prescrição não depende de qualquer acto, também o é que, sendo o seu fundamento negligência ou desinteresse do credor na cobrança do seu crédito, o regime da prescrição se reconduz à concessão ao credor de um prazo para providenciar no sentido da cobrança do crédito, findo o qual deixa de poder promover a cobrança coerciva.

Por outro lado, a própria regra básica da prescrição prevista no CC, que é a de que o prazo começa a correr quando o direito puder ser exercido (art. 306º, n.º 1, daquele Código), aponta manifestamente no sentido de ser sob esta perspectiva do exercício do direito pelo credor que se tem de abordar a aplicação do regime da prescrição, encarando o prazo como o prazo para a prática de actos tendentes à cobrança do crédito.

Assim, não há obstáculo derivado da natureza da prescrição que afaste a possibilidade de aplicação das regras de contagem de prazos previstas no art. 279º do CC, regras estas que, por força do disposto no art. 296º do mesmo Código «são aplicáveis, na falta de **disposição especial em contrário**, aos prazos e termos fixados por lei».

No entanto, esta norma é inaplicável, pois, há disposições legais de que se infere existir um **regime especial em contrário**.

Com efeito, à face do art. 323º do CC, os actos que podem provocar interrupção da prescrição praticados pelo titular do direito são todos de **natureza judicial**, praticados pelo próprio tribunal (**citação, notificação** ou outro **meio judicial** pelo qual se dê conhecimento do acto àquele contra quem o direito pode ser exercido), pelo que o regime que lhes é aplicável em primeira linha é, também em matéria de prazos, o previsto na lei processual civil.

O facto de se estar perante actos praticados pela administração tributária num processo de execução fiscal e não por um tribunal, não afecta esta conclusão, pois o processo de execução fiscal tem natureza judicial mesmo na parte que corre perante as autoridades administrativas (art. 103º, n.º 1, da LGT).

No que respeita a este regime da lei processual civil, o **art. 143º, n.º 2, do CPC**, prevê, a título excepcional, a possibilidade de serem efectuadas citações em dias em que os tribunais estiverem encerrados e em férias judiciais. Esta possibilidade aponta manifestamente no sentido de o regime de transferência da prática de actos cujos termos ocorram em dias não úteis não se aplicar às citações, pois a justificação para previsão dessa excepção para as citações está conexas com o primordial efeito civil que lhes é atribuído, que consiste no efeito interruptivo da prescrição (<sup>1</sup>), sendo esse o único efeito da citação que pode explicar a urgência da sua efectivação em dias não úteis.

Por isso, é de concluir que o prazo para interromper a prescrição através de citação que termine em dia não útil ou em férias judiciais não se transfere para o primeiro dia útil subsequente, pois se esta transferência ocorresse não se justificaria a possibilidade excepcional de a realizar nesses dias não úteis.

Assim, e em resumo, por um lado, existindo um regime especial para a interrupção da prescrição através de citação, não se aplica a regra do art. 279º, alínea e) do Código Civil; e, por outro lado, segundo as regras aplicáveis a esta forma de interrupção da prescrição, não há transferência de prazo para o primeiro dia útil subsequente quando o prazo terminar em dia não útil ou em férias judiciais (<sup>2</sup>).

Consequentemente, no caso em apreço, o prazo de prescrição das obrigações tributárias em causa ocorreu em 4-2-2006, quando esse prazo se completou.



Por isso, concederia provimento ao recurso e julgaria extintas, por prescrição, as obrigações de contribuições relativamente às quais o acto potencialmente interruptivo ocorreu no dia 4-2-2006.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa.*

(<sup>1</sup>) O regime anterior ao deste artº 143º, que já vem da redacção do CPC de 1939, confirma esta Interpretação.

Na verdade, no CPC de 1876, depois de se enunciar a regra de que «os actos judiciais não podem ser praticados em dias santificados ou feriados, nem durante as férias», previa-se expressamente que «durante as férias e nos dias santificados ou feriados, podem contudo praticar-se as arrematações, e bem assim os actos indispensáveis para interromper a prescrição ou evitar qualquer dano irreparável».

No CPC de 1939 e versões posteriores, esta expressão genérica «actos indispensáveis para interromper a prescrição» foi substituída pela referência às citações e notificações, o que deixa perceber claramente que a razão da admissibilidade excepcional da prática destes actos em dias não úteis é a necessidade da sua prática para interromper a prescrição.

(<sup>2</sup>) Essencialmente neste sentido de que transferência do termo do prazo para o primeiro dia útil subsequente, prevista na alínea e) do artº 279º do CC, não se aplicar à interrupção da prescrição podem ver-se os acórdãos do STJ de 14-2-1996, processo n.º 4399, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 454, página 492, de 26-3-2003, processo nº03S2931, e de 24-1-2007, processo nº06S3757.

## Acórdão de 16 de Abril de 2008.

### Assunto:

*Recurso para o Tribunal Pleno. Oposição de julgado. Questão nova.*

### Sumário:

*Se o acórdão recorrido não chegou a emitir pronúncia expressa sobre dada questão jurídica, pois decidiu que essa era uma questão nova e o acórdão tido por fundamento emitiu pronúncia sobre tal questão, não há oposição de julgados, pois inexistente qualquer solução oposta.*

Processo n.º 914/07-50.

Recorrente: Aglaia – Comércio de Imobiliário, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Aglaia - Comércio de Imobiliário, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu, no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança coerciva da quantia de 100.511.484\$00, relativa a IRC do ano de 1996.

Aquele Tribunal julgou improcedente a referida oposição à execução fiscal, ordenando o prosseguimento da execução.

Inconformada, a oponente interpôs recurso da decisão para o Tribunal Central Administrativo Norte, recurso esse a que foi negado provimento.

Deste acórdão, a oponente interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão proferido por esta Secção do STA de 23/10/96, in rec. n.º 20.783.

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos.

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Norte considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para alegações nos termos do artº 284º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I. Nos termos do disposto nos artºs 99º da LGT e 13º do CPPT, que estabelecem o princípio do inquisitório, é permitido ao juiz conhecer de factos que sejam úteis ao apuramento da verdade material, desde que lhe seja lícito conhecer dos mesmos.

II. Destes normativos resulta, efectivamente, que a actividade inquisitória do juiz tem que se limitar aos factos alegados pelas partes.

III. Não obstante, conforme resulta expressamente do n.º 1 do artº 99º da LGT, “*o tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer*”.

IV. No âmbito do processo tributário não vigora de forma integral, o princípio do dispositivo, que rege o processo civil.

V. Os interesses públicos em causa no processo tributário justificam poderes de cognição mais ampliados.

VI. Acresce que são atribuídos poderes especiais à administração tributária, que são absolutamente contrários ao princípio da igualdade das partes, previsto no Código de Processo Civil, nomeadamente, o poder de efectuar notificações relevantes para a determinação de prazos processuais (artº 113º, nºs 4 e 5) e de eliminar juridicamente, total ou parcialmente, de modo unilateral e com efeitos processuais, o acto que é objecto do processo.

VII. Há diferenças significativas entre o processo tributário e o processo civil, não podendo valer no presente processo a fundamentação adoptada pelo Tribunal *a quo* de que não lhe é permitido conhecer de questões novas por estar absolutamente impedido de as apreciar.

VIII. Mesmo no processo civil existem determinadas situações em que é possível tomar em consideração factos não alegados pelas partes, nomeadamente, os factos notórios, isto é, os factos que o tribunal tenha conhecimento pelo exercício das suas funções.

IX. Salvo melhor opinião, e salvaguardando o devido respeito, mal andou o Tribunal *a quo* em considerar que estava impedido de conhecer a questão da pendência do pedido de revisão do acto de liquidação da matéria colectável dos exercícios de 1993 a 1996, por se tratar de uma questão nova.

X. A recorrente suscitou a questão do pedido de revisão do acto de liquidação da matéria colectável dos exercícios de 1993 a 1996 como prova de que se estava perante a falta de elementos de facto indispensáveis à boa decisão da causa.

XI. Estavam, concretamente, em falta elementos relativos à fixação definitiva da matéria colectável da liquidação exequenda.

XII. O recorrente alegou, por isso, que o Tribunal de 1ª Instância tinha o poder-dever de realizar ou ordenar todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade material.

XIII. Estava em causa a prova de que a dívida exequenda ainda não se encontra certa, líquida e exigível e, por isso, não poderia o Tribunal de 1ª Instância ter ordenado o prosseguimento da execução fiscal.

XIV. A questão da pendência do pedido de revisão do acto de liquidação era essencial para a descoberta da verdade material da causa e para a sua boa decisão.

XV. Vigorando o princípio da descoberta da verdade material em processo tributário, e não o princípio da verdade formal, o tribunal tem a obrigação de averiguar e considerar no julgamento, factos não alegados pelas partes, com a única limitação de se movimentar no âmbito das questões suscitadas pelas partes.

XVI. O Tribunal de 1ª Instância, ao não averiguar todos os elementos essenciais à boa decisão da causa, violou os princípios da oficialidade e do inquisitório pleno, que vigoram no âmbito do processo tributário.

XVII. Também a administração tributária foi violadora dos deveres inerentes a uma entidade pública constitucional e legalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade, conforme resulta do disposto nos artigos 266º, n.º 1 e 2 da CRP, e 55º da LGT.

XVIII. A administração tributária violou o seu dever de prestar todas as informações relevantes para a descoberta da verdade material e para a boa decisão da causa, ínsito nos artºs 99, n.º 3 da LCT e 13º, n.º 2 do CPPT, ao não informar o Tribunal da existência de pedido de revisão do acto de liquidação.

XIX. O Tribunal Tributário de 1ª Instância tinha, portanto, que ter conhecido da questão da pendência de pedido de revisão do acto de liquidação, nos termos do disposto nos artºs 99º da LGT e 13º do CPPT.

XX. O recorrente não pretendeu, naturalmente, submeter à apreciação do Tribunal *a quo* o pedido de revisão do acto de liquidação apresentado e os factos nele alegados.

XXI. No âmbito do cumprimento dos seus deveres de colaboração processual, previsto no n.º 2 do artº 99º da LGT, a recorrente pretendeu provar com esse pedido que a decisão posta em crise, estava errada.

XXII. Na petição inicial a recorrente alegou que a dívida exequenda não era exigível por não ser certa, líquida e exigível.

XXIII. No recurso interposto, a recorrente pôs em crise a decisão do Tribunal *a quo*, com base na persistência da falta de fixação da matéria colectável de 1993.

XXIV. Para tanto, invocou a pendência de pedido de revisão do acto de liquidação, que se encontra agora sob a apreciação do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto e donde poderá resultar alteração da matéria colectável.

XXV. Determina o artº 281º do CPPT que “*os recursos serão interpostos, processados e julgados como os agravos em processo civil*”.

XXVI. O artº 749º do CPC determina a aplicação das disposições que regulam o julgamento da apelação.

XXVII. Nos termos do disposto no artº 712º, n.º 1 do CPC, a 2ª Instância poderá anular a decisão proferida pela 1ª Instância quando seja indispensável a ampliação da matéria de facto.

XXVIII. O Tribunal *a quo*, tendo conhecimento de que a matéria colectável de 1993 não estava ainda definitivamente fixada, não poderia julgar esta uma questão nova da qual estava impedido de conhecer, devendo antes ter anulado a decisão recorrida e ordenar as diligências necessárias ao apuramento da verdade material.

XXIX. Existe jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que determina que incumbe aos juizes dos tribunais tributários o poder - dever de realizar ou ordenar todas as diligências que considerarem úteis ao apuramento da verdade.

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

XXXI. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/10/96, proferido no recurso n.º 20783 disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

XXXII. Não obstante o duto aresto supra mencionado ter sido proferido após a entrada em vigor da LGT e do CPPT, a norma disposta no antigo artº 40º do CPT não foi alterada, tendo sido transposta para o CPPT, mais concretamente para o seu artº 13º.

XXXIII. Nestes termos, deverá a decisão proferida pelo Tribunal *a quo* ser revogada, e substituída por outra que admita o recurso contencioso interposto em 12/07/2006 e o que nele foi exposto.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 401 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. Não se verifica oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento pelo que o recurso deve ser julgado findo nos termos do art. 284.º, 5 do C.P.P.T.

2. A questão colocada ao tribunal da 1ª instância (inexigibilidade da dívida exequenda por força de pendência de um pedido de revisão da matéria tributável ao abrigo do art. 84º do C.P.T.) não se equivale, nem é similar àquela sujeita à apreciação do TCAN (inexigibilidade da dívida exequenda por força de um pedido de revisão do acto tributário ao abrigo do art. 78º da L.G.T.).

3. A discussão sobre a dimensão e importância do princípio do inquisitório é, atento o exposto, completamente inútil.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, “por inexistência de oposição de soluções jurídicas”.

Notificadas as partes desta questão (artº 704º do CPC), nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O Tribunal recorrido considerou provada a seguinte matéria de facto:

a) Pelo 4º Bairro da Repartição de Finanças do Concelho do Porto corre termos a execução fiscal n.º 3379-99/100669.0 contra a oponente, para cobrança da quantia de € 674.139,98 (135.152.931\$00), proveniente de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1993 - cfr. fls. 80, 81 e informação oficial de fls. 83.

b) No dia 1/4/1999, foi a oponente citada para os termos da referida execução fiscal, tendo, no dia 19/4/1999, deduzido a presente oposição à mesma execução - cfr. fls. 83 e fls. 2 dos autos.

c) Por requerimento entrado na competente Repartição de Finanças no dia 27/10/1998, a oponente apresentou, “nos termos do artigo 84º e seguintes do Código de Processo Tributário”, dirigida à Comissão de Revisão, reclamação da fixação da matéria colectável em que assentou a liquidação exequenda dita em a) - cfr. fls. 28 a 36.

d) Sobre tal requerimento recaiu o despacho de 28/12/1998, segundo o qual foi indeferida “*a petição como reclamação nos termos do art. 84º do CPT, ordenando a sua remessa à respectiva Repartição de Finanças para, convolada em reclamação graciosa, aí prosseguir como tal (artº111º do CIRC e 97º e seg. do CPT)*” - cfr. fls. 72/73.

e) Em 19/4/1999, a ora oponente apresentou impugnação judicial contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda - cfr. fls. 88.

f) Tal impugnação judicial correu termos pelo extinto Tribunal Tributário do Porto, sob o n.º 17/00/11, tendo sido julgada totalmente improcedente por decisão transitada em julgado em 21/9/2004 - cfr. fls. 239 a 268.

Ao abrigo do disposto no art. 712º n.º 1 alínea a) do CPC e por relevar para a decisão, adita-se ao probatório:

g) A presente oposição à execução fiscal foi deduzida em 19/4/1999 — cfr. fls. 2.

3 – Em primeiro lugar e não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, questão esta, aliás, suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687º, n.º 4 do CPC).

Como é sabido, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos do disposto no artº 30º, alínea b’) do ETAF, na anterior redacção e 284º do CPPT, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 12º da Lei n.º 15/01 de 5/6, necessário se torna que os acórdãos

considerados em oposição hajam decidido sobre a mesma questão fundamental de direito, aplicando os mesmos preceitos legais de forma diversa a idênticas situações de facto.

Vejamos, então, se se verificam os referidos requisitos.

Desde logo, importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 416).

Do cotejo dos acórdãos em confronto, ressalta à evidência que não existe oposição entre ambos, já que inexiste identidade de questão factual e identidade de questão fundamental de direito.

Com efeito, no acórdão tido por fundamento, assumindo-se como questão fulcral a falta de notificação da liquidação e/ou para pagamento voluntário, decidiu-se, em suma, que a falta de notificação do acto de liquidação e para pagamento do imposto, acarreta a inexigibilidade da dívida exequenda...; a inexigibilidade da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução integrador da alínea h) do n.º 1 do artº 286º do CPT...; existindo fundadas dúvidas sobre se a Administração Fiscal procedeu à notificação da oponente do acto de liquidação e para pagamento não é manifesta a improcedência da oposição pelo que não tem lugar a rejeição liminar da petição da oposição...; incumbe aos juízes dos tribunais tributários o poder-dever de realizar ou ordenar todas as diligências que considerarem úteis ao apuramento da verdade (artº 40º do CPT).

No acórdão recorrido escreveu-se que “a recorrente, nas conclusões das alegações deste recurso, e mesmo ao longo delas, defende que o Tribunal recorrido violou os princípios da oficialidade, do inquisitório pleno e da descoberta da verdade material...”

Ora, os presentes autos iniciaram-se e findaram, no tribunal a quo, com a questão de a matéria colectável estar ou não fixada e, daí, a dívida exequenda ser ou não ser exigível.

E, conforme decorre do decidido, se inicialmente se podia colocar a questão, pois se alegava ter-se reclamado para a Comissão de Revisão da quantificação da matéria colectável em que assentou a liquidação, nos termos do artigo 84º e seguintes do Código de Processo Tributário, na sentença recorrida deu-se como provado que tal reclamação foi indeferida como reclamação nos termos do referido artigo 84º, tendo sido convalidada em reclamação graciosa e, tendo sido deduzida impugnação judicial, a mesma foi já julgada totalmente improcedente por decisão transitada em julgado.

E esta matéria de facto não foi posta em causa no presente recurso.

Atente-se que aquando da dedução da presente oposição à execução fiscal...já aquela reclamação para a Comissão de Revisão da quantificação da matéria colectável havia sido indeferida...

Vem a Recorrente suscitar uma questão nova...

Ali, na petição inicial, a questão era a existência de uma reclamação para a Comissão de Revisão da quantificação da matéria colectável em que assentou a liquidação exequenda.

Aqui, no recurso da sentença recorrida, a questão é já a de um pedido de revisão da liquidação exequenda, nunca antes suscitado ou tido em consideração até à prolação da sentença recorrida...”

Sendo assim e das referências feitas, é patente que não existe qualquer “antítese discursiva” entre os arestos em confronto, desde logo por que no acórdão recorrido nem hipoteticamente se chegou a emitir pronúncia sobre a questão da violação dos princípios da oficialidade, do inquisitório pleno e da descoberta da verdade material suscitada com o presente recurso de oposição de julgados, pois considerou que a alegação relativa ao pedido de revisão da matéria colectável era uma questão nova, porque inovadora, uma vez que não tinha qualquer relação com aquela sobre a qual a anterior instância se tinha pronunciado e decidido.

Não há, assim, oposição de acórdãos.

4 – Nestes termos, acorda-se em julgar findo o presente recurso.

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

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

## Acórdão de 16 de Abril de 2008.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Oposição de julgados.*

**Sumário:**

*Não existe oposição de julgados entre um acórdão cuja decisão se fundamenta no incumprimento do ónus da prova por banda da Administração Tributária e um outro acórdão em que a decisão se baseia na suficiência da fundamentação do acto administrativo.*

Processo n.º 1008/07-50.

Recorrente: Fernando Coimbra Ferreira e outro.

Recorrido: Director Geral de Impostos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

**1.1** — Fernando Coimbra Ferreira, e mulher, vêm recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido de fls. 133 e seguintes, por oposição com o acórdão do mesmo Tribunal, de 4-11-2004, proferido no recurso n.º 353/04 (fotocopiado de fls. 244 e seguintes).

**1.2** — Em alegação, os recorrentes formulam as seguintes conclusões.

1 — O duto Acórdão de fls. deve ser revogado.

2 — Nas suas alegações de recurso para o Tribunal Central Administrativo — que damos por inteiramente reproduzidas, para os legais efeitos -, os recorrentes alegaram que a decisão administrativa em causa **remete** para “os termos” e “fundamentos constantes da presente informação dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Viseu, que suportou o projecto de decisão, bem como o parecer e despachos concordantes a mesma exarados” (cfr., por exemplo, doc. 2 junto com a PI de fls.).

3 — Como sempre sustentaram os recorrentes, ao longo destes autos, verifica-se, assim, que a decisão administrativa **não respeita o disposto no artº 63º, n.º 3, da LGT** (a esse propósito, a Lei n.º 55 B/2004, de 29.12, não introduziu quaisquer alterações), que estatui que a decisão de derrogação do segredo bancário deve fazer “**expressa menção dos motivos concretos**” que a justificam.

4 — Alegaram os recorrentes, o que reiteram, que está em causa a intenção do legislador de obrigar o autor do acto a fundamentar, de modo concreto e especificado, a sua decisão.

5 — Opção que não é comum ao legislador tributário, que até dispôs, especificamente, uma norma para efeitos de fundamentação das decisões procedimentais: o artº 77º, n.º 1 da LGT.

6 — Assim, e como alegaram os recorrentes, nas suas alegações para o Tribunal Central Administrativo Norte,

7 — Compulsado o artº 63º-B, n.º 3, com o teor do artº 77º, n.º 1, ambos da LGT, temos de concluir que, ao expressar-se daquela forma, **o legislador quis afastar a fundamentação por remissão quando em causa esteja uma decisão com o melindre da decisão de derrogação do segredo bancário.**

8 — Assim, e como alegado pelos recorrentes, nas suas alegações de fls., o legislador quis, na hipótese do artº 63º-B, n.º 3 — assim como no artº 77º, n.º 4 -, **afastar a admissibilidade da fundamentação por remissão**, o que torna a decisão recorrida nula, por vício de fundamentação.

9 — Ora, tendo por referência o Exm.º Senhor Juiz Conselheiro Jorge de Sousa no seu — notável! — Acórdão de 29.08.2007, tirado no processo n.º 625/07, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), não se vislumbra que o Tribunal Central Administrativo se tenha detido, ainda que telegraficamente, sobre a questão supra exposta.

10 — Isto é, também aqui o TCA Norte discorreu sobre a admissibilidade — e verificação! — no caso concreto, da fundamentação por adesão, **mas nada disse quanto à derrogação “tácita” da regra “tout court” do artº 77º da LGT por banda do artº 63º-B, n.º 4, do mesmo Código.**

11 — Isto é, não disse se entende que há, ou não, essa derrogação!

12 — Assim, e sem mais considerações — i.e., “per relationem” para o citado Acórdão do STA — se argui a nulidade do Acórdão recorrido, de fls., por omissão de pronúncia, com fundamento nos artigos 660º, no 2, e 668º, n.º 1, d), ambos do CPC.

13 — Refira-se, aliás, que a inconstitucionalidade invocada a fls. pelos recorrentes e que se renova, para os efeitos convenientes! se reporta à leitura que é postulada pelas Instâncias quanto ao dito artº 63º-B, n.º 4 da LGT, na medida em que este é incompatível com o que dispõe o artº 77º, n.º 1, do mesmo dispositivo.

14 — Isto é, acaso se entenda que o artº 63º-B, n.º 4, não derroga — nem visa derrogar — no caso concreto do levantamento do sigilo bancário, a regra de que a fundamentação pode ter lugar por mera remissão, então tal leitura viola o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artº 26º da CRP, o que sempre se invoca.

15 — Os recorrentes invocaram, ainda, a violação do disposto no artº 63º-B, n.º 7, da LGT, dado que o ponto 242 do relatório dos SPIT “aproveita” alegadas informações bancárias prestadas por um filho dos recorrentes.

16 — Também sobre esse facto o TCA não se pronuncia, o que, de igual modo, constitui nulidade por omissão de pronúncia, que também se invoca, nos termos e com os fundamentos supra citados.

17 — Os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, da Secção de Contencioso Tributário, tirados nos processos n.ºs 950/04 e 274/2006, proferidos, respectivamente proferidos em 13.10.2004 e 19.04.2006, e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, tirado no processo n.º 353/2004, de 4.11.2004, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), não partilham do mesmo entendimento do Tribunal recorrido quanto ao conteúdo e extensão do dever de fundamentação expressamente consagrado no art.º 63º-B, n.º4, da LGT.

18 — A esse propósito — sem força de decisão judicativa — leia-se, antes do mais, o Parecer do Exm.º Senhor Procurador-Geral Adjunto proferido no processo n.º 625/2007.

19 — Salvo melhor opinião, os supra indicados Acórdãos alinham pela posição doutamente defendida pela Sr. Procurador-Geral Adjunto.

20 — Todos eles concluindo pela existência de um dever expresso de fundamentação, para as hipóteses previstas no art.º 63º-B da LGT.

21 — O qual não se compadece com o mecanismo da fundamentação por remissão, pensado para as hipóteses genéricas a que alude o art.º 77º da LGT.

22 — Tais Acórdãos, é um facto, centram a sua atenção na hipótese do n.º 1, alínea a), do art.º 63º-B.

23 — Todavia, como resulta desses Acórdãos — e da lei positiva! — o dever de fundamentação expressa inscrito no n.º 4 do art.º 63º-B estende-se, invariavelmente, aos n.ºs 1, 2 e 3 desse preceito.

24 — Assim, quando o TCA Norte, por exemplo, no Acórdão supra referido, afirma que “Por isso, a lei impõe à AT **um especial dever de fundamentação**, impondo-lhe a “*expressa menção dos motivos concretos*” que suportam e justificam o acto, por forma a que o Tribunal possa ajuizar se ela enunciou factos objectivos e concretos” não circunscreve esse entendimento às hipóteses previstas no n.º 1, alínea a), do art.º 63º-B da LGT.

25 — Com efeito, face ao que dispõe o n.º 4 do art.º 63º-B da LGT, tal asserção vale para todos os casos previstos nos n.ºs 1, 2 e 3.

26 — Caso contrário, estaria violado o princípio constitucional da igualdade!

27 — Aliás, nesse sentido vai o duto Parecer do Sr. Procurador-Geral Adjunto junto do STA acima citado.

28 — Neste sentido, é manifesta a contradição entre o Acórdão recorrido de fls. e os citados Acórdãos desse STA e do TCA Norte.

29 — Pelo que, em conformidade com o entendimento professado nesses Acórdãos, deve revogar-se o duto Acórdão recorrido.

30 — Assim, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 148º, n.º 1, do CPTA, R. a V. Ex<sup>a</sup> que o julgamento do recurso conte com a intervenção de todos os Juizes da Secção, tendo em vista uniformização da jurisprudência.

Termos em que, deve a decisão recorrida ser revogada, com todas as legais consequências e em conformidade com os Acórdãos do STA e do TCA Norte com os quais está em contradição, R. a V. Ex<sup>a</sup> que o julgamento do recurso conte com a intervenção de todos os Juizes da Secção, tendo em vista uniformização da jurisprudência

#### **NORMAS VIOLADAS:**

- art.º 26º, n.ºs 1 e 2 da CRP;

- art.º 63º-B, n.ºs 4 e 7 da LGT (na redacção conferida pela Lei n.º 30- G/2000, de 29.12);

- art.ºs 660º, n.º 2, e 668º, n.º 1, d), ambos do CPC.

**1.3** — A entidade recorrida (o Director Geral dos Impostos) contra-alegou e concluiu como segue.

1 — Os recorrentes vêm interpor recurso do presente acórdão por dois motivos.

2 — Em primeiro lugar, entendem que deverá ser revogado, invocando *a sua nulidade por omissão de pronúncia à luz do Duto acórdão de 29/08/2007 do Supremo Tribunal Administrativo* (recurso não identificado pelos recorrentes).

3 — Ora esta nulidade não deverá sequer ser conhecida, muito menos apreciada, uma vez que se traduz num verdadeiro recurso jurisdicional enxertado numa aparente oposição de julgados, o que não é permitido, de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 280º do CPPT, uma vez que desde 1996 está extinto o 3º grau de jurisdição no contencioso tributário.

4 — Pelo que nesta matéria o presente recurso deve ser liminarmente indeferido, sem que dele seja tomado conhecimento.

5 — Em segundo lugar, entendem que a decisão está em manifesta oposição com outras decisões que identificam.

6 — Também esta alegada oposição de julgados não se verifica, não se encontrando presentes nem os requisitos materiais nem formais, que não só a interposição, como também o bom andamento do processo exigem, de acordo com o disposto no art.º 284º do CPPT.

7 — Acontece que é necessário que os recorrentes, a fim de provarem a existência da referida oposição de julgados, não só a invoquem mas também comprovem o trânsito em julgado, a iden-

tidade factual e a identidade jurídica entre decisões, como impõe o Acórdão do STA n.º 911/02 de 24/05/05, preenchendo assim os três requisitos de admissibilidade de recurso por oposição de acórdãos.

8 — À excepção do trânsito em julgado, nenhum outro requisito se verifica.

9 — Invocam os recorrentes que os referidos acórdãos, supostamente de fundamento, *não partilham do mesmo entendimento do Tribunal recorrido quanto ao conteúdo e extensão do dever de fundamentação expressamente consagrado no artº 63º-B, nº4 da LGT*, que interpretam de modo a excluir a fundamentação por remissão, limitando-se a remeter para um Parecer do Procurador-Geral Adjunto proferido no processo n.º 625/2007, que nem está sequer integrado nos acórdãos supostamente de fundamento.

10 — Alegam que *os referidos acórdãos alinham pela posição doutamente defendida pelo Sr. Procurador Geral Adjunto*, mas tal alegação não corresponde sequer à verdade, como se pode constatar da leitura dos acórdãos.

11 — Nunca alegam, muito menos provam, a identidade factual ou jurídica entre acórdãos, restando à entidade recorrida, bem como ao Tribunal, a possibilidade de adivinhar onde está a oposição, o que naturalmente não constitui um instrumento processual legítimo no ordenamento jurídico.

12 — A única identidade existente é entre o tipo de processo, uma vez que todos têm em comum e como causa primeira, o facto de ter havido na origem um recurso contencioso interposto nos termos do artº 146º-B do CPPT, não se vislumbrando nenhuma outra identidade factual ou jurídica.

13 — E não poderá deixar de se considerar grave, que em nenhum dos acórdãos invocados se discuta, ainda que brevemente, a questão da possibilidade ou impossibilidade legal de fundamentar por remissão, facto este que não consegue impedir a entidade recorrida de conjecturar a possibilidade do presente recurso não constituir mais do que uma manobra dilatária.

14 — Naturalmente que é diferente uma decisão que incide sobre a possibilidade de fundamentação por remissão, de uma outra, ou outras, como é aqui o caso dos acórdãos fundamento, que decidem que o acto não está fundamentado por ausência de um requisito legal, *in casu*, de indícios de prática de crime fiscal.

15 — É aliás, jurisprudência assente que é permitida, à luz do artº63º-B da LGT, a fundamentação por remissão.

16 — Sendo certo que os argumentos apresentados pelos recorrentes não podem sustentar a sua pretensão, por não haver nem identidade jurídica nem identidade das situações de facto, não se verificam pois no presente caso, nenhum dos requisitos previstos na lei (e para as quais chama a atenção o acórdão do Pleno do STA de 26/01/2005 e com o n.º 360/04) para que seja possível a procedência do presente recurso com base na oposição de acórdãos.

17 — Assim, não se vislumbrando qualquer identidade entre o acórdão recorrido e os acórdãos fundamento, nem jurídica nem factual, só nos resta concluir que não existe oposição de julgados, pelo que o presente recurso deverá ser totalmente indeferido.

Termos em que, de acordo com o exposto, se requer ao Douto Tribunal que indefira a pretensão dos recorrentes, não reconhecendo a existência de qualquer oposição entre o acórdão recorrido e os acórdãos fundamento, por manifesta ausência de requisitos.

1.4 — O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

**Fundamentação:** no caso subjuldice suscitam-se duas questões preliminares que impedem o conhecimento do recurso.

**Primeira questão preliminar:** os recorrentes vêm no presente recurso de oposição de julgados, arguir a nulidade do acórdão recorrido nos termos do artº 668º, n.º 1, alínea d) do Código de Processo Civil, por omissão de pronúncia quanto à questão da violação do disposto no artº 63º-B, n.º 3 da Lei Geral Tributária, alegando que o Tribunal Central Administrativo Norte não se pronunciou sobre tal questão.

Afigura-se-nos que o recurso nesta parte não pode prosseguir.

Com efeito a apreciação da nulidade arguida extravasa o âmbito do recurso por oposição de julgados, que é tão só dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, na perspectiva da sua imediata aplicação ao caso concreto.

Acresce que resulta do n.º 3 do art. 668º do CPC que as nulidades mencionadas nas als. b) a e) do n.º 1 — como é o caso da invocada nos presentes autos — só podem ser arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença se esta não admitir recurso ordinário, caso este em que ele pode ter por fundamento qualquer delas.

Ora o recurso de oposição de julgados não é um recurso ordinário, o que resulta do seu objecto acima referido — o seu *quid specificum* — que é resolver uma só questão de direito: a resultante da «solução oposta» à de aresto anterior, nos termos regulados na lei — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20-04-2005, recurso 1679/03, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

Como se sublinha neste aresto «o recurso por oposição de acórdãos não pode ter-se como ordinário para efeitos do disposto no art. 668º, n.º 3 do CPC, devendo, em tal circunstância, as nulidades de sentença ser arguidas em reclamação para o tribunal ou formação a quo».

Deverá pois improceder a arguida nulidade do acórdão recorrido por omissão de pronúncia.

Segunda questão preliminar: da inexistência de oposição de julgados

Como é jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo são três os requisitos de admissibilidade de recurso para o Tribunal Pleno: 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 — vide neste sentido Acórdão do pleno da Secção de Contencioso Tributário de 19.06.2002, processo 26745, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

O objecto do recurso por oposição de julgados é assim dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, devendo igualmente pressupor a mesma situação fáctica.

É também jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que o Pleno da Secção de Contencioso Tributário pode julgar findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo no Tribunal Central Administrativo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.

Sobre a questão refere-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.05.2003, processo 1149/02, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), «*o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido art. 284.º n.º 5 do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso*».

E é essa precisamente a hipótese que ocorre no caso subjudice, já que, no essencial, não se verifica entre os acórdãos em confronto divergência de soluções quanto à questão de direito em análise nos dois recursos.

Ambos assentam no entendimento, firmado jurisprudencialmente (vide jurisprudência citada em ambos os acórdãos) de que Administração Tributária pode proceder à derrogação do sigilo bancário, nos casos em que o contribuinte recusa autorização para esta aceder aos seus elementos bancários, desde que existam indícios da prática pelo mesmo de um crime doloso em matéria tributária, designadamente nos casos de *utilização de facturas falsas*, e em geral, *nas situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado*.

E ambos interpretam a norma do n.º 3 do artº 63-B da Lei Geral Tributária, no sentido de que as decisões da administração tributária anteriores devem ser *fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam*, o que passa pela demonstração da existência de indícios da prática do tipo de crime doloso em matéria tributária e da existência de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, não podendo a sua actuação assentar em meras suspeitas ou suposições.

Sucede, porém, que, no **acórdão recorrido** se concluiu pela verificação dos fundamentos concretos necessários à questionada derrogação do sigilo bancário (vide fls. 165 e ss) enquanto que no **acórdão fundamento** (do Tribunal Central Administrativo Norte, Acórdão 353/04) se entendeu, face à matéria de facto fixada no probatório, que os autos não permitiam que se dessem como apurados factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado e da prática de crime de fraude fiscal (vide fls. 250 e 251)

Acresce dizer também que o acórdão fundamento não equacionou sequer a questão da possibilidade ou impossibilidade legal de fundamentação por remissão.

Ou seja há efectivamente divergência entre os dois acórdãos, mas ela refere-se directa e concretamente à apreciação da matéria de facto, nomeadamente no que respeita aferição da prova indiciária colhida pela Administração Tributária, em ordem a saber se era ou não suficiente para afirmar a existência de indícios da prática de crime doloso em matéria tributável, por fraude fiscal (art. 103º do RGIT).

Sintomática é, neste aspecto, a conclusão da fundamentação do acórdão 353/04, a fls. 252: «*Na falta de prova da verificação desses pressupostos, não pode manter-se a decisão do DGI que autorizou o acesso da AT à documentação bancária dos ora recorridos, sendo de manter a sentença recorrida e de negar provimento ao presente recurso jurisdicional.*»

Não se vislumbra, pois, que sobre a questão de direito em análise nos dois arestos exista oposição ou querela interpretativa que justifiquem e sirvam de fundamento ao presente recurso.

O mesmo é dizer que não se verifica um dos alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado findo.

**1.5** — Colhidos os vistos, cumpre decidir, em Pleno da Secção.

Antes do mais, estamos a dizer, com Jorge de Lopes de Sousa, em anotação 21. ao artigo 284.º do *Código de Procedimento e de Processo Tributário comentado e anotado*, II vol., que «O recurso por oposição de julgados tem como objecto único a apreciação do conflito de jurisprudência que lhe serve de fundamento. Por isso, não pode utilizar-se este recurso para arguir nulidades do acórdão recorrido, que devem ser arguidas perante o TCA ou a formação do STA que proferiu aquela decisão».



Assim sendo, não se conhece das invocadas nulidades do acórdão recorrido.

2 — Como é sabido, são pressupostos do recurso por oposição de acórdãos para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (1) que se trate do mesmo fundamento de direito; (2) que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; e (3) se tenha perfilhado solução oposta nos dois acórdãos (acórdão fundamento e acórdão recorrido).

Para que exista oposição de acórdãos é, pois, necessária tanto uma essencial identidade jurídica, como factual – o que naturalmente supõe a identidade essencial de situações de facto. Identidade (jurídica e factual) que, por natureza, se afere pela análise do objecto das decisões proferidas nos acórdãos em confronto.

Os acórdãos em confronto neste caso são ambos do Central Administrativo Norte: o acórdão recorrido, constante de fls. 133 e seguintes; e o acórdão fundamento, com data de 4-11-2004, proferido no recurso n.º 353/04, e fotocopiado de fls. 244 e seguintes.

Os ora recorrentes, mormente na conclusão 24. da alegação do presente recurso, aduzem como segue.

«(...) o TCA Norte, por exemplo, no Acórdão supra referido [o acórdão fundamento], afirma que “Por isso, a lei impõe à AT **um especial dever de fundamentação**, impondo-lhe a “*expressa menção dos motivos concretos*” que suportam e justificam o acto, por forma a que o Tribunal possa ajuizar se ela enunciou factos objectivos e concretos” (...).»

Na realidade, o acórdão fundamento, na passagem aventada pelos ora recorrentes, afirma, *ipsis verbis*.

«(...) a lei impõe à AT **um especial dever de fundamentação**, impondo-lhe a “*expressa menção dos motivos concretos*” que suportam e justificam o acto, por forma a que o Tribunal possa ajuizar se ela enunciou factos objectivos e concretos, verificados, donde possa concluir-se pela existência de indícios da prática de crime doloso ou de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, dos quais depende a quebra do sigilo bancário».

Como se vê, o entendimento que o acórdão fundamento patenteia sobre o que significa do ponto de vista jurídico a “*expressa menção dos motivos concretos*” é o de que esses “*motivos concretos*”, expressamente mencionados, devem ser os que «suportam e justificam o acto, por forma a que o Tribunal possa ajuizar se ela [a Administração Tributária] enunciou factos objectivos e concretos, verificados, donde possa concluir-se pela existência de indícios da prática de crime doloso ou de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, dos quais depende a quebra do sigilo bancário».

Mas havemos de dizer, muito claramente, e desde já, que o acórdão fundamento não arranca qualquer solução jurídica (nem ao menos implícita) sobre o modo ou a suficiência que deve assumir essa “*expressa menção dos motivos concretos*”, no entendimento que dela faz.

Diversamente, o acórdão fundamento, sem determinar ou especificar o preciso modo ou medida dessa “*expressa menção dos motivos concretos*”, põe antes o enfoque no ponto em que, por tal modo, «o Tribunal possa ajuizar se ela [a Administração Tributária] enunciou factos objectivos e concretos, verificados, donde possa concluir-se pela existência de indícios da prática de crime doloso ou de factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado, dos quais depende a quebra do sigilo bancário».

Aliás, o acórdão fundamento explica o que quer dizer com a assinalada passagem da “*expressa menção dos motivos concretos*”, quando diz do modo que a seguir se transcreve, *ipsis verbis*.

Não é suficiente, por isso, que a administração diga que existem indícios da prática de crime doloso ou da falta de veracidade do declarado. É sobretudo necessário que aponte os elementos em que apoia a sua conclusão, de modo a que a esta possa ser objectivamente apreciada e controlada, para que o tribunal possa ajuizar sobre se o juízo administrativo se deve ter por objectiva e materialmente fundamentado.

Se não conseguir fazer a prova da realidade dos elementos em que apoiou o seu juízo ou se esses elementos se mostram insuficientes ou inaptos para suportar tal juízo, a questão relativa à legalidade do seu agir terá que ser resolvida contra ela, uma vez que tem de ser ela a suportar a desvantagem de não ter cumprido o ónus de prova que sobre si impendia, de não ter convencido o tribunal quanto à verificação dos pressupostos que lhe permitiam agir.

Ora, no caso vertente, não cremos que os elementos carreados pela AT, e que constituem a declaração fundamentadora do acto recorrido, concretize os necessários e suficientes *indícios da prática de crime doloso ou os factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado*.

Ora, logo se vê que o acórdão fundamento tem como cerne da decisão de negar razão à Administração Tributária o facto de esta «não conseguir fazer a prova da realidade dos elementos em que apoiou o seu juízo», pois que «esses elementos se mostram insuficientes ou inaptos para suportar tal juízo», e, assim, «a questão relativa à legalidade do seu agir terá que ser resolvida contra ela, uma vez que tem de ser ela a suportar a desvantagem de não ter cumprido o ónus de prova que sobre si impendia, de não ter convencido o tribunal quanto à verificação dos pressupostos que lhe permitiam agir».

Como assim, o acórdão fundamento, ao negar razão à Administração Tributária, fá-lo por esta não ter apresentado motivos concretos suficientemente concludentes da prática de crime doloso ou de

factos gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado – por uma questão, portanto, de incumprimento por banda da Administração Tributária do ónus da prova que lhe cabe.

O acórdão recorrido, porém, apresenta uma base bem diferente para fundamento da decisão de negação de razão aos ora recorrentes: a da suficiente fundamentação do acto administrativo em causa.

Com efeito, no acórdão recorrido escreve-se como segue.

«Temos para nós, como para a jurisprudência que consideramos firme, que nos casos de fundamentação por remissão, em face até da exigência constitucional de que a fundamentação seja **expressa**, na mesma deva referir-se explicitamente a concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas. E essa mesma exigência foi tomada em conta e concretizada no despacho proferido pelo Director-Geral dos Impostos. E as anteriores informações, pareceres e propostas estão devidamente fundamentadas e o seu concreto conteúdo foi notificado aos Recorrentes».

Verifica-se, assim, que, na situação presente, o acórdão fundamento e o acórdão recorrido não se alicerçaram no mesmo fundamento de direito para decidir como decidiram – razão por que não concorre a necessária oposição de acórdãos que fundamente o prosseguimento do presente recurso.

E, então, concluindo, havemos de convir que não existe *oposição de julgados* entre um acórdão cuja decisão se fundamenta no incumprimento do *ónus da prova* por banda da Administração Tributária e um outro acórdão em que a decisão se baseia na *suficiência da fundamentação* do acto administrativo.

**3** — Termos em que se acorda dar por findo o recurso.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

## Acórdão de 16 de Abril de 2008.

### Assunto:

*Recurso por oposição de acórdãos. Oposição de julgados.*

### Sumário:

*Não existe oposição de julgados entre um acórdão e outro, quando ambos adoptam a mesma solução jurídica, de que num «encurtamento do prazo de prescrição da dívida tributária se deve aplicar o artigo 297.º do Código Civil».*

Processo n.º 1086/07-50.

Recorrente: António Carlos dos Santos Couto.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Jorge Lino.

**1.1** António Carlos dos Santos Couto vem interpor recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 4 de Outubro de 2007, por oposição com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 6 de Outubro de 1999, proferido no recurso n.º 23.736.

**1.2** Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

1. O Acórdão recorrido entendeu e interpretou erroneamente que, no caso *sub judice*, seria de aplicar o regime de prescrição regulado pelo artigo 34.º do Código de Processo Tributário;

2. Tal entendimento contraria frontalmente o entendimento expresso no Acórdão Fundamento do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção do Contencioso Tributário) de 06/10/1999, proferido no recurso 23736;

3. Na verdade, no referido Acórdão do S.T.A., entendeu-se e bem que a lei reguladora do regime de prescrição das dívidas tributárias é a que vigorar à data da sua constituição e que não há que apelar-se ao disposto no artigo 297.º do Código Civil;

4. E a razão é simples, o pagamento voluntário da liquidação de IVA do Ano de 1996, no valor de 66.265,13 €, terminou em 01-11-2000, sem que esta tivesse sido paga, o que significa que a dívida nasceu em 02-11-2000, tendo de seguida sido extraída certidão de dívida nos termos e com os requisitos do artigo 163.º do C.P.P.T.;

5. A instauração da execução fiscal ocorreu em 30-12-2000, e foi efectuada nos termos do artigo 188.º do C.P.P.T., à qual coube o processo de execução fiscal n.º 417020000112673;

6. E não como, erradamente, sustenta o Acórdão recorrido, nos termos do “actuante” artigo 34.º do C.P.T.;

7. Assim, é evidente que, quer o acto da liquidação adicional, quer a instauração da execução fiscal já ocorreram na vigência da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e Processo Tributário, pelo que, **é manifesto que a prescrição resulta, no presente caso, do disposto nos artigos 48.º, n.º 1 e artigo 49.º, n.º 2, ambos da Lei Geral Tributária;**

8. Deste modo, encontra-se esgotado o prazo de 8 anos previsto no artigo 48.º da Lei Geral Tributária, estando a dívida exequenda já prescrita;

9. O Douto Acórdão recorrido violou o disposto nos artigos 8º, 48º e 49º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, artigos 175º e 188º do C.P.P.T., e ainda a última parte do n.º 2 do artigo 12º do Código Civil.

10. Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, que serão supridos no provimento do presente recurso, deve ser proferido Acórdão que revogue o Acórdão recorrido, com as legais consequências.

**1.3** Em contra-alegação, a recorrida Fazenda Pública veio concluir como segue.

1. Não se verifica a invocada contraditoriedade de julgados. Sem prescindir,

2. A lei reguladora da prescrição é a lei vigente à data da ocorrência do facto tributário.

3. Com efeito, a dívida de imposto constitui-se pela mera verificação dos pressupostos de facto previstos na norma tributária de incidência.

4. E não com a liquidação ou com a falta de pagamento do tributo no prazo de pagamento voluntário.

5. O acórdão em recurso, ao aplicar o art. 34.º do C.P.T., fez, portanto, correcta aplicação da lei. Termos em que deve ser recusado provimento ao recurso com as legais consequências.

**1.4** O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso deve ser julgado findo, por inexistência de oposição de soluções jurídicas, apresentando a seguinte fundamentação.

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

- identidade da questão de direito

- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica

- soluções jurídicas opostas (art. 30º alínea b) ETAF, aprovado pelo DL n.º 129/84, 27 Abril)

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (acórdãos STA Pleno secção de Contencioso Tributário 19.06.96 processo n.º 19.532; 18.05.2005 processo n.º 276/05).

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição pp. 1142/1143 /acórdãos STA Pleno secção de contencioso Tributário 17.06.92 processo n.º 13 191 Apêndice ao DR 30.09.94 p. 136; 9.06.93 processo n.º 12 064; 22.11.95 processo n.º 15 284; 19.06.96 processo n.º 19 806; 18.05.2005 processo n.º 276/05).

**2.** No caso sub judicio não se verifica qualquer oposição de soluções jurídicas pelos motivos que se enunciam:

**a)** a putativa oposição de acórdãos consubstanciar-se-ia na adopção de teses distintas: -para o acórdão recorrido a lei reguladora do regime de prescrição da dívida tributária é a que vigorar no momento da ocorrência do facto tributário; para o acórdão fundamento a lei reguladora do regime de prescrição da dívida tributária é a que vigorar na data da constituição da dívida tributária, correspondente à data da instauração da execução fiscal para cobrança coerciva da dívida

**b)** o recorrente interpreta erroneamente o acórdão fundamento, porquanto em nenhum segmento do seu discurso se sustenta que a dívida tributária se constitui na data da instauração da execução fiscal, antes se extraindo da análise da sua fundamentação a adesão à natureza constitutiva do facto tributário (como acertadamente salienta da Fazenda nas contra-alegações fls. 164/165).

**c)** o acórdão fundamento não estabelece qualquer dicotomia ou antagonismo relevante entre facto tributário e constituição da dívida tributária, por forma a que a lei reguladora do prazo de prescrição fosse a correspondente à data da constituição da dívida e não à data da verificação do facto tributário.

**d)** a recusa de aplicação, no acórdão fundamento, do art. 297º n.º 1 CCivil à sucessão de prazos de prescrição (contrariamente ao acórdão recorrido) é mero *obiter dictum*, que não altera a consonância de entendimento sobre a questão jurídica fundamental, tal como enunciada pelo recorrente.

**e)** sem prescindir, aquele antagonismo seria improficuo para a afirmação de oposição de acórdãos, porque manifestado perante regulamentações jurídicas distintas, na medida em que:

- o acórdão recorrido pronunciou-se sobre a escolha entre a aplicação dos prazos de prescrição constantes do art. 34º CPT e do art. 48º LGT, a qual se rege, imperativamente, pelo art. 297º Civil ex vi art. 5º n.º 1 DL n.º 398/98, 17 Dezembro.

- o acórdão fundamento pronunciou-se sobre a escolha entre a aplicação dos prazos de prescrição constantes do art. 27º CPCI e do art. 34º CPT, a qual não se rege, imperativamente, pela citada norma de direito transitório.

3. 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 Lopes de Sousa CPPT anotado 4 edição 2003 p. 1151).

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em Pleno da Secção.

2. Como é sabido, são pressupostos do recurso por oposição de acórdãos para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (1) que se trate do mesmo fundamento de direito; (2) que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; e (3) se tenha perfilhado solução oposta nos dois acórdãos (acórdão fundamento e acórdão recorrido).

Para que exista oposição de acórdãos é, pois, necessária tanto uma essencial identidade jurídica, como factual – o que naturalmente supõe a identidade essencial de situações de facto. Identidade (jurídica e factual) que, por natureza, se afere pela análise do objecto das decisões proferidas nos acórdãos em confronto.

Os acórdãos em confronto neste caso são do Tribunal Central Administrativo Norte, de 4 de Outubro de 2007, proferido nos presentes autos, e o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 6 de Outubro de 1999, proferido no recurso n.º 23.736.

O ora recorrente diz nas conclusões 1 e 2 da alegação do presente recurso que o acórdão recorrido «entendeu e interpretou erroneamente que, no caso *sub judice*, seria de aplicar o regime de prescrição regulado pelo artigo 34.º do Código de Processo Tributário»; e que «Tal entendimento contraria frontalmente o entendimento expresso no Acórdão Fundamento».

Mas devemos dizer desde já que não tem razão alguma.

O acórdão fundamento põe em relevo a questão a decidir nos seguintes termos: «a de saber se o novo prazo de prescrição do art.º 34.º do C.P.Tributário é aplicável a dívidas tributárias constituídas antes da sua entrada em vigor».

E a essa questão o acórdão fundamento dá a resposta seguinte.

A questão da eficácia temporal do art.º 34.º do C.P.Tributário tem sido decidida de forma unânime pela jurisprudência deste Supremo Tribunal no sentido de que o preceito apenas rege para o futuro e de que ao novo regime aí instituído que consagrou um encurtamento do prazo de prescrição da dívida tributária se deve aplicar o art.º 297.º do C. Civil.

Como se vê, o entendimento que o acórdão fundamento patenteia sobre a prescrição é nomeadamente o de que «um encurtamento do prazo de prescrição da dívida tributária se deve aplicar o art.º 297.º do C. Civil».

Mas a este respeito o entendimento do acórdão recorrido, ao invés do que conclui o ora recorrente, não está em oposição com o entendimento do acórdão fundamento, antes está em inteira sintonia com o entendimento perfilhado neste.

Na verdade, no acórdão recorrido discorre-se do modo seguinte.

(...) em situações onde ocorra aplicação e “colisão sucessiva” dos prazos, de 10 e 8 anos, fixados, respectivamente, nos **arts. 34.º CPT e 48.º LGT**, têm as mesmas de ser reguladas pela aplicação do estatuído no **art. 297.º n.º 1 Cód. Civil**; “A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado em lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Verifica-se, assim, que, na situação presente, perante a mesma problemática jurídica – sucessão de prazos legais diversos relativamente ao prazo prescricional da obrigação tributária – o acórdão fundamento e o acórdão recorrido adoptaram a mesma solução jurídica: aplicação do artigo 297.º do Código Civil nas circunstâncias nele previstas.

Razão por que não concorre a necessária oposição de acórdãos que fundamente o prosseguimento do presente recurso.

E, então, concluindo, havemos de convir que não existe *oposição de julgados* entre um acórdão e outro, quando ambos adoptam a *mesma solução jurídica*, de que num «encurtamento do prazo de prescrição da dívida tributária se deve aplicar o artigo 297.º do Código Civil».

3. Termos em que se acorda dar por findo o recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 16 de Abril de 2008. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

## Acórdão de 28 de Maio de 2008.

### Assunto:

*Oposição de Acórdãos. Requisitos. Sumário do acórdão fundamento.*

### Sumário:

- I - Para fundamentar a oposição entre acórdãos, é necessário alegar e demonstrar que ambos os acórdãos foram proferidos no domínio da mesma legislação; que respeitem à mesma questão fundamental de direito; e que assentem sobre soluções opostas.*
- II - O sumário de um acórdão reflecte apenas a sua condensação, da única responsabilidade do relator; e que pode até nem reflectir com precisão o conteúdo do mesmo, pelo que não se pode fundamentar uma oposição com a mera indicação do sumário do acórdão fundamento.*

Processo nº: 41/08-50.

Recorrente: Cruz & Companhia, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1. - **CRUZ & COMPANHIA, SA**, com os demais sinais dos autos, interpôs recurso para este Pleno do acórdão proferido no TCA – Norte, que negou provimento a um recurso interposto de uma decisão proferida pelo Mm. Juiz do TAF de Viseu, que lhe indeferiu uma reclamação por si apresentada contra despachos de órgãos de execução fiscal.

O recurso foi apresentado, alegando oposição de acórdãos.

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

A recorrente alegou de fundo.

O EPGA entende que o recurso deve ser julgado findo.

Foram colhidos os vistos legais.

2. - O art. 284º do CPPT admite o recurso por oposição de acórdãos.

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 necessários 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*

Requisitos cumulativos, entenda-se.

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 o recurso deve ser julgado findo.

Escreveu o distinto Magistrado:

“... Nas alegações de fls. 209 (ao abrigo do art. 284º, n.º 3, do CPPT), a recorrente parece eleger como acórdão fundamento um de 27/9/2007, que não identifica ... e o deste STA de 25/9/96 ... sendo, porém que não logra demonstrar oposição com o acórdão recorrido...”.

Tem razão o EPGA.

Dispõe o art. 284º do CPPT:

“... 3. Dentro dos 8 dias seguintes ao despacho de admissão de recurso o recorrente apresentará uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida.

“4. Caso a alegação não seja feita, o recurso será julgado deserto ...”.

Apreciando o caso em concreto, logo vemos que o recorrente não logra demonstrar que existe a alegada oposição.

Aliás, limitando-se a apelar a sumários dos denominados acórdãos fundamento, o recorrente não logra minimamente os seus objectivos.

Como bem sustenta a Fazenda Pública, o que o recorrente pretende é arguir causas de nulidades da sentença, o que não cabe apreciar neste Pleno.

Vejamos a questão em pormenor.

Refere a recorrente que foi praticada pelo Tribunal recorrido uma nulidade consistente em omissão de acto ou formalidade que a lei descreve (art. 201º, 1, do CPC).

Isto porque, o TCA – Norte proferiu o acórdão recorrido pronunciando-se sobre o recurso interposto pela recorrente sobre a sentença do tribunal de 1ª instância (conclusão 12ª - fls. 220), pelo que tendo o acórdão sido proferido antes da decisão final sobre a questão prévia da nulidade do despacho de sustentação, o douto acórdão ... viola os artºs. ..., verificando-se assim uma nulidade processual insanável (conclusão 14ª).

Daí parte para o que será uma eventual oposição de acórdãos, ao fazer referência (conclusão 15ª) ao acórdão deste STA de 30/04/2003, processo n. 273/03, citando-se aí o ponto II do sumário, que é do seguinte teor:

“Se porventura omitir aquele despacho o relator ou a conferência, caso aquele o não tenha antes ordenado, devem mandar baixar o processo, para que, sobre o agravo, seja emitido despacho de sustentação”.

Pois bem.

Não está provada qualquer antítese discursiva.

Por um lado, o sumário do acórdão reflecte apenas a sua condensação, da única responsabilidade do relator, e que pode até nem reflectir com precisão o conteúdo do mesmo.

Depois, e como é bom de ver, não é possível concluir que ambos os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da *mesma legislação*; que respeitem à *mesma questão* fundamental de direito; e que assentem sobre *soluções opostas*.

Alegação e prova que haveria de ser feita pelo recorrente.

O mesmo se pode dizer da questão seguinte, vazada nas conclusões 17ª a 25ª.

Aí se diz que o Tribunal de 1ª instância não se pronunciou acerca da validade do acto, nem se pronunciou quanto à interpretação veiculada pelo órgão de execução fiscal sobre a natureza do art. 177º (conclusão 23ª), pelo que a sentença é nula por omitir pronúncia sobre as questões suscitadas pelo recorrente, bem como é nulo o douto acórdão que julgou improcedente o recurso interposto pela recorrente, mantendo a decisão recorrida, contrariando assim a doutrina estabelecida pelo STA (conclusão 25ª).

Doutrina que é referida na conclusão 24ª onde se transcrevem os pontos I e II do sumário do acórdão do STA de 9/5/2007, processo n. 1139/06, do seguinte teor:

“I – Constitui nulidade de sentença a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

II – O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras”.

A mesma resposta se pode dar aqui, com toda a nitidez.

E pode – e deve – repisar-se o que atrás se disse.

Não está provada qualquer antítese discursiva.

Por um lado, o sumário do acórdão reflecte apenas a sua condensação da única responsabilidade do relator, e que pode até nem reflectir com precisão o conteúdo do mesmo.

Depois, e como é bom de ver, não é possível concluir que ambos os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da *mesma legislação*; que respeitem à *mesma questão* fundamental de direito; e que assentem sobre *soluções opostas*.

Alegação e prova que haveria de ser feita pelo recorrente.

A questão seguinte está vertida nas conclusões 26ª a 28ª, que são do seguinte teor:

“26. Resulta provado e demonstrado que o órgão de execução fiscal, que é o único com competência para tal, não invocou causas insuperáveis, devidamente justificadas, que obstem a extinção da execução.

“27. Veja-se, a propósito, o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1996.09.25, in ~ 459, pág. 590:” (...) 11- E a fundamentação, para ser válida, tem de constar do próprio acto, ser dele contemporânea, pelo que não assume relevância tanto a anteriormente encontrada no processo instrutor como a fornecida depois da prática do acto. III -Assim, não apresentando o acto, nem directamente, nem

por remissão, as razões de facto e de direito concretamente consideradas pelo seu autor, é de concluir pela falta de fundamentação, vício de forma que acarreta a anulabilidade desse acto”.

“28. O Acórdão recorrido, ao manter a decisão recorrida que julgou improcedente a nulidade, invocada pela recorrente, do despacho 09/02/2007, proferido pelo Órgão de Execução Fiscal, contraria o disposto na lei, bem como a doutrina estabelecida pelo Supremo Tribunal Administrativo.

É de repisar o que atrás se disse:

Não está provada qualquer antítese discursiva.

Por um lado, o sumário do acórdão reflecte apenas a sua condensação da única responsabilidade do relator, e que pode até nem reflectir com precisão o conteúdo do mesmo.

Depois, e como é bom de ver, não é possível concluir que ambos os acórdãos tenham sido proferidos no domínio da *mesma legislação*; que respeitem à *mesma questão* fundamental de direito; e que assentem sobre *soluções opostas*.

Alegação e prova que haveria de ser feita pelo recorrente.

As restantes conclusões 29<sup>a</sup> a 31<sup>a</sup> são do seguinte teor:

“29. O sobredito sobre o despacho do órgão de execução fiscal datado de 09/02/2007, e respectiva nulidade, vale, também, para esse outro despacho de 15/02/2007.

“30. Trata-se de um acto subsequente de acto nulo, por isso também nulo, por via das consequências da nulidade (artigo 201<sup>o</sup>, n. 2 do CPC).

“31. Também por aqui errou a douta sentença recorrida, que deverá ser revogada, declarando-se a nulidade, também, deste despacho do órgão de execução fiscal, com as legais consequências.

Aqui, como é bom de ver, nem sequer é aflorada qualquer oposição com outro acórdão proferido por este STA ou pelo TCA. Assim, e como é óbvio, não poderá este STA conhecer de tal questão, já que estamos em sede de recurso por oposição de acórdãos.

Em suma: não está demonstrada qualquer oposição entre o acórdão recorrido e os acórdãos erigidos como acórdãos-fundamento.

3. Face ao exposto, acorda-se julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. – *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (relator) – *Jorge Manuel Lopes de Sousa* – *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* – *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* – *António Francisco de Almeida Calhau* – *António José Martins Miranda de Pacheco* – *Domingos Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Processo n<sup>o</sup>: 537/07-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.

Relator: Exm<sup>o</sup>. Sr. Cons<sup>o</sup>. 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. 208 e segs., que julgou findo o recurso por não existir a alegada oposição de acórdãos.

Notificado do referido aresto, a recorrente Fazenda Pública veio, ao abrigo do disposto no art<sup>o</sup> 667<sup>o</sup> do CPC, requerer a rectificação do citado aresto, por “existência manifesta de erros materiais”, nos termos que constam de fls. 216 a 218, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A recorrida Direcção-Geral do Património, notificada para o efeito, não se pronunciou sobre o agora requerido.

O Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de “assistir razão à requerente pelo que se promove se proceda à requerida rectificação dos erros materiais”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Dispõe o art.º 667<sup>o</sup>, n.º 1 do C.P. Civil, (aqui aplicável ex vi do art<sup>o</sup> 716<sup>o</sup> do mesmo Código) invocado pela Requerente como sustentáculo legal do respectivo requerimento, sob a epígrafe “Rectificação de erros materiais”:

“Se a sentença omitir o nome das partes, for omissa quanto a custas, ou contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz”.

Sendo assim, este preceito legal permite ao juiz que rectifique erros materiais que tenham sido cometidos na sentença,

- suprimindo a omissão do nome das partes;
- corrigindo erros de escrita ou de cálculo e
- emendando inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto.

No caso que nos ocupa, a agora requerente, notificada da decisão judicial que julgou a inexistência de oposição de julgados, deu conta de que na mesma haviam sido cometidos dois lapsos de escrita, susceptíveis de rectificação.

Argui, então, a requerente que no ponto 1.1 do referido aresto se escreveu, certamente por lapso, que “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 da taxa de conservação de esgotos efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa”, sendo certo que a recorrente foi a Fazenda Pública e a sentença do tribunal tributário da 1ª instância havia julgado procedente a impugnação judicial e anulado o acto tributário impugnado.

E tem razão a requerente.

Com efeito e por um lado, como resulta de fls. 164, foi a Fazenda Pública que interpôs recurso, por oposição de acórdãos, para o Pleno desta Secção do STA e não a Direcção-Geral do Património.

Por outro e como vimos supra, a interposição do presente recurso decorre da prolação do acórdão do TCA Sul o qual, não obstante ter decidido que mantinha a sentença do tribunal tributário da 1ª instância, julgou não provido o recurso que aquela Direcção-Geral do Património tinha interposto desta sentença e, em consequência, improcedente a impugnação judicial.

Estamos, assim, perante um “lapsus calami” da formação que prolatou o aresto na 2ª instância, em que o Exmº Relator escreveu coisa diversa da que queria escrever, divergindo do que queria dizer, já que não há qualquer dúvida quanto ao sentido da decisão.

Trata-se de um “lapsus” de que nem aquela formação, nem as partes se aperceberam, pelo que o mesmo não foi rectificado pela formação que o praticou, como prevê o predito artº 667º e que, por sua vez, acabou por se reflectir no aresto aqui em causa, já que, no citado ponto do relatório, o Exmº Relator mais não fez do que transcrever o que havia sido escrito naquele aresto.

Afigura-se-nos, todavia, que, muito embora o referido artº 667º ponha o acento tónico na rectificação pelo Juiz que proferiu a sentença, por ser ele quem melhor pode apreciar a ocorrência do lapso contraditório - o que não aconteceu -, num caso como o presente, em que esse lapso acaba por se reflectir no aresto em apreço, quanto mais não seja, por razões de economia processual, justificar-se-á, apreciar, agora, officiosamente o erro ocorrido e rectificá-lo, com a consequência que daí advém para o aresto rectificando.

3 – Por isso, impõe-se, assim, proceder à rectificação dos referidos erros materiais, que passa a ser feita nos seguintes termos:

a) No acórdão do TCA Sul, onde consta “...nega-se provimento ao recurso mantendo-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação”, deverá passar a constar “...nega-se provimento ao recurso mantendo-se a sentença recorrida e julgando-se procedente a impugnação”.

b) No acórdão em causa, onde consta “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 da taxa de conservação de esgotos efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa”, deverá passar a constar “A Fazenda Pública recorre do acórdão de 6 de Fevereiro de 2007 do Tribunal Central Administrativo sul que manteve a sentença da 1ª instância que julgara procedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação da taxa de conservação de esgotos efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa”.

4 – Face ao exposto, acorda-se em deferir a pretensão da requerente Fazenda Pública, rectificando-se os citados arestos nos precisos termos atrás expostos.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. – *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.



## Acórdão de 28 de Maio de 2008.

### Assunto:

*Prescrição. Código de Processo Tributário. Diversas causas interruptivas.*

### Sumário:

*No domínio do CPT devem ser consideradas as várias causas interruptivas da prescrição.*

Processo n.º: 840/07 - 50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: PENAFORT - Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA.

Relator: Exmo. Sr. Cons<sup>o</sup> Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **PENAFORT – Sociedade Gestora de Participações, SA**, com sede na Rua Paulo VI, 91, Guimarães, impugnou judicialmente, junto do TAF de Braga, a liquidação de IRC do ano de 1995, e respectivos juros compensatórios.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformado, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso para o TCA – Norte.

Entretantes, o **recorrido**, em articulado próprio, suscitou a questão da prescrição da dívida tributária, pedindo a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.

O referido TCA – Norte, por acórdão de 19/Abril/2007, julgou prescritas as prestações tributárias, consubstanciadas na liquidação impugnada, julgando extinta a instância, por inutilidade da lide, e ordenando o arquivamento dos autos.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Alegou oposição de acórdãos.

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

A recorrente apresentou alegações de fundo, cujas conclusões são do seguinte teor:

1. O art. 34.º, 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.º, 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.º, 3 do C.P.T.

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

i. A lei aplicável ao caso “sub judice” é o artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o qual dispunha no seu n. 3 que “a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação, e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte, durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação;

ii. O douto acórdão recorrido interpreta a referida norma legal no sentido em que estando o processo parado, por facto não imputável ao contribuinte, por mais de um ano por diversas vezes, por força da sucessão no tempo dos vários factores interruptivos - reclamação, recurso hierárquico, impugnação e instauração da execução - só o primeiro tem relevância legal, contando-se, para efeitos de prescrição, o tempo decorrido desde o início do prazo de prescrição até à data da autuação do processo em que ocorreu o facto interruptivo, mais o decorrido posteriormente à cessação do facto interruptivo.

iii. O Representante da Fazenda Pública, como fundamento para o presente Recurso, invoca o Acórdão do TCA Norte de 03.02.2005, proferido no Recurso n. 136/04, o qual determina que é o segundo acto que releva para efeitos de interrupção da prescrição.

iv. Ora, o referido entendimento perfilhado no acórdão fundamento do presente recurso está ultrapassado, não só pelo TCA Sul e pelo STA, como pelo próprio TCA Norte que, em acórdão proferido em 12 de Outubro de 2006, no Proc. n. 00837/04, ou seja, em data posterior à do referido acórdão, revê a posição anteriormente assumida.

v. E, subscreve a posição jurisprudencial dominante no sentido de que, ainda que seja autuado mais do que um processo com virtualidade interruptiva, o prazo de prescrição só se interrompe uma vez, com a instauração do primeiro desses processos.

vi. Assim sendo, o Douto acórdão recorrido deve ser mantido, dado que como ficou plenamente demonstrado e comprovado, o TCA Norte revogou a posição anteriormente assumida no acórdão fundamento do presente recurso.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

1. Mediante requerimento de 27/12/1993 dirigido ao Ministro das Finanças, a sociedade «Fernando Penafort, Lda.», requereu, nos termos do art. 3.º do DL 404/90, de 21/12, a isenção de sisa, imposto de selo, emolumentos de escrituras e outros encargos;

2. Através de ofício de 24/03/1994, foi a sociedade referida em 1, informada de que pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais lhe havia sido concedida a isenção de sisa e imposto de selo e que pelo Secretário de Estado da Justiça lhe havia sido deferido o pedido de isenção de emolumentos de escrituras e outros encargos legais;

3. Por escritura pública notarial celebrada em 21/07/1995, foi a sociedade «Fernando Penafort, Lda.» transformada em sociedade anónima denominada «Penafort Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.»;

4. A sociedade «Fernando Penafort, Lda.» tinha como objecto social o exercício das indústrias têxteis, gráfica e de etiquetas e a comercialização de produtos daquelas áreas ou afins;

5. Pela escritura pública referida em 1, foi constituída a sociedade «Penafort Indústrias Têxteis e Gráficas, S.A.», com o fim de passar a exercer o objecto social da sociedade referida em 2, sendo o seu capital realizado integralmente em espécie;

6. Pelo acto referido em 1, foi a sociedade «Carlos Penafort, Lda.» transformada em sociedade anónima mediante aumento de capital por incorporação de reservas e com a denominação de «Sirdoal – Empreendimentos e Gestão de Imóveis, S.A.», para a qual foram transferidos dois prédios urbanos;

7. De 04/02/1998 a 03/04/1998, a Impugnante foi alvo de uma inspecção tributária, dando origem a uma correcção técnica, na qual se fixou a matéria colectável de IRC, relativa ao exercício fiscal de 1995, no valor de Esc. 76.771.103\$00, notificada ao contribuinte;

8. Em 12/10/1998, a Impugnante apresentou reclamação graciosa desta fixação oficiosa;

9. Mediante ofício datado de 20/08/2001, foi a Impugnante notificada para exercer o direito de audição relativamente ao projecto de decisão de resposta à reclamação graciosa;

10. Este projecto de decisão propunha-se atender parcialmente a reclamação, passando a matéria colectável para Esc.: 44.287.167\$00;

11. Mediante despacho de 28/09/2001, notificado a 15/10/2001, foi deferida parcialmente a reclamação graciosa, conforme proposto no projecto de decisão;

12. A 29/10/2001 foi interposta a presente Impugnação Judicial.

13. Com relação ao exercício de 1995, foi efectuada a liquidação de IRC com o n. 8310006178, datada de 7.5.1998, apresentando, como valor a pagar, até 1.7.1998, a quantia de 38.289.278\$00, incluindo juros compensatórios na importância de 7.802.355\$00.

14. Desde 12.10.1998 e até 22.12.1999, o processo de reclamação graciosa aludido em 8., que visou, além do mais, a legalidade da liquidação identificada em 13., permaneceu parado, sem qualquer tipo de movimentação por parte da entidade administrativa responsável pelo mesmo.

15. Para cobrança coerciva do montante total indicado em 13., no dia 27.10.1998, foi instaurado, pelo, actual SF de Guimarães 2, o processo de execução fiscal n. 3476199801020617, no âmbito do qual, até 12.2.2007, não ocorreu o pagamento da dívida exequenda.

3. São duas as questões a resolver.

Vejamos então.

3.1. A primeira questão a resolver tem a ver com a existência ou não da oposição de acórdãos. Já vimos que o Mm. Juiz relator no TCA julgou verificada essa oposição.

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

A questão nos autos é pacífica e não merece grandes considerandos.

Na verdade, o EPGA defende existir tal oposição e a própria recorrida, nas suas contra-alegações, não questiona tal ponto.

E bem.

Na verdade, e encurtando razões, diremos que, enquanto no acórdão recorrido e, no domínio da mesma legislação, se decidiu que, havendo duas causas interruptivas de prescrição, é de considerar a primeira, no acórdão fundamento se decidiu que, em tal hipótese, é de atender à segunda.

Escreveu-se no aresto recorrido:

“Ainda neste quadrante da interrupção, *travada a prescrição por uma das causas previstas na lei, tornam-se inconsequentes 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”.

Ao invés escreveu-se no acórdão fundamento:

“E 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*”.

Ocorre assim a alegada oposição de acórdãos

3.2. E que dizer quanto à questão de fundo?

Tem razão o EPGA, quando, citando jurisprudência consolidada deste STA, defende a tese sufragada no acórdão recorrido, segundo a qual “interrompida a prescrição por uma das causas previstas na lei ... tornam-se inconsequentes os factos ou causas seguintes, ainda que legalmente idóneos a provocar a interrupção da prescrição ...”.

Mas a jurisprudência deste STA vem actualmente inflectindo de posição. Veja-se, a título de exemplo, o acórdão deste STA de 24/10/2007 (rec. n. 244/07).

Aceita-se hoje que as várias causas interruptivas devem ser igualmente consideradas.

Está assente nos autos, sem dissensão das partes, que, mau grado os vários regimes que se sucedem no tempo, é aplicável o prazo prescricional previsto no art. 34º do CPT e não o previsto no art. 48º da LGT, tendo em atenção o art. 297.º, 1, do CPT.

Vejamos então.

O prazo prescricional (10 anos – art. 34.º, 1, do CPT), por estar em causa o IRC do ano de 1995, começou a correr em 1/1/1996, iniciando-se, a partir daqui, a decorrer o dito prazo de 10 anos.

Sucedem que em 12/10/1998 a impugnante, aqui recorrida, apresentou reclamação graciosa – vide ponto 8 do probatório, o que interrompeu a prescrição – vide art. 34.º, 3, do CPT.

O processo esteve parado, por culpa da administração, desde 12/10/98 até 22/12/99, ou seja, por mais de um ano – ponto 14 do probatório.

Isto significa que, nos termos do n. 3 do art. 34.º do CPT in-fine, cessaria o efeito interruptivo em 13/11/99.

Sucedem, porém, que, neste entretanto, mais concretamente em 27/10/98, foi instaurada execução fiscal contra o recorrido – ponto 15 do probatório.

Não havendo nota, nas decisões sob recurso, que a execução tenha estado parada, por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

Nesta data (27/10/98) estava ainda em vigor o CPT, já que a LGT apenas entrou em vigor em 1/1/99 (art. 6.º do DL n. 398/98, de 17/12).

Ora, a instauração da execução interrompe igualmente a prescrição – n. 3 do citado art. 34º do CPT.

Ora este efeito interruptivo não poderia deixar de ser considerado.

Porém, com a entrada em vigor da LGT, a execução deixou de ser uma causa interruptiva da prescrição – vide art. 49.º, 1, da LGT.

E a questão que se podia colocar era saber que consequências, no caso concreto, resultavam dessa alteração legislativa.

Sucedem, porém, que a questão não necessita de ser aprofundada, pois pode ser vista num outro prisma, que soluciona definitivamente a questão.

Na verdade, e como consta do probatório, a impugnação foi apresentada em 29/10/2001 (ponto 12 do probatório).

Ora, também ela tem virtualidade interruptiva da prescrição – art. 49.º, 1, da LGT.

E não há notícia de que a dita impugnação esteve parada por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo.

Assim, todo o tempo anterior a 29/10/2001 foi destruído por força da instauração da impugnação, sendo manifesto que até então não tinham decorrido dez anos.

Vale isto por dizer que não ocorreu a prescrição da dívida tributária.

Decidindo de modo diverso o acórdão recorrido laborou em erro, pelo que não manter-se na ordem jurídica.

Acresce que, não tendo conhecido do recurso interposto pelo Ministério Público, impõe-se agora que o referido Tribunal Central Administrativo – Norte, o faça.

4. Face ao exposto acorda-se neste Pleno em conceder provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogando-se o acórdão recorrido, ordenando-se a baixa dos autos ao Tribunal Central Administrativo – Norte, a fim de que seja conhecido o recurso interposto pelo Ministério Público.

Custas no TCA e neste Supremo Tribunal pela recorrida, fixando-se aqui a taxa de justiça em 250,00 € e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (relator) — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau António* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 28 de Maio de 2008.

### Assunto:

*Recuso jurisdicional. Oposição de julgados.*

### Sumário:

*Inexiste oposição de julgados se os arestos em confronto não expressam soluções jurídicas divergentes sobre a mesma questão de direito.*

Processo n.º 841/07-50.

Recorrente: Rosa da Costa Gomes.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – Rosa da Costa Gomes, melhor identificada nos autos, deduziu, no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRS e IVA, relativo ao ano de 1996, nos montantes globais de 14.112.620\$00 e de 4.390.000\$00, respectivamente, com fundamento em violação da lei.

O já criado Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou a impugnação parcialmente procedente, mantendo a liquidação de IRS e anulando a de IVA.

Inconformados, a impugnante e a Fazenda Pública interpuseram recurso da decisão para o Tribunal Central Administrativo Norte, tendo sido negado provimento ao recurso daquela e julgado provido o desta.

Deste acórdão, a impugnante interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão proferido pela Secção do Contencioso Tributário deste STA de 12/12/06, in rec. n.º 904/06.

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos.

Por despacho do Exm.º Relator do Tribunal Central Administrativo Norte considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para alegações nos termos do artº 284º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I. A indemnização recebida pela recorrente respeita à liberação /desocupação de um imóvel, por si arrendado, em que o 1º andar era destinado a habitação e o rés-do-chão a comércio.

II. Para que este tipo de operações possa ser qualificada como prestação de serviços, para efeitos de sujeição a IVA, nos termos do artº 4º/nº 1, conjugado com o artº/1º n.º 1 – alínea a), do CIVA, são necessários dois requisitos: em primeiro lugar é necessário que tal operação esteja conexas com

a actividade empresarial do sujeito passivo e, em segundo lugar, que este intervenha no respectivo contrato enquanto sujeito passivo de IVA.

III. Para que estas operações sejam tributadas em IRS, nos termos do artº 4º/nº 2 – alínea e) do CIRS, é necessário que a indemnização percebida respeite a um imóvel no qual seja exercida a actividade que, na sequência da libertação/desocupação vai mudar de local.

IV. De acordo com estes normativos legais só a parte da indemnização correspondente ao rés-do-chão libertado/desocupado cai no âmbito da incidência do IVA e do IRS.

V. O MD acórdão recorrido considerou a totalidade da indemnização recebida pela recorrente pela libertação/desocupação do imóvel referido na conclusão I, como sujeita a IVA e a IRS.

VI. Assim, violou, aquele aresto, as normas constantes do artº 4º/nº 1 do CIVA e artº 4º/nº 2 – alínea e) do CIRS.

VII. E porque considera a operação *sub judicio* abrangida pelas disposições contidas nos artºs 4º/nº 1 conjugado com o artº 1º/nº 1 – alínea a) do CIVA, bem como o artº 4º/nº 2 – alínea e) do CIRS, quando na verdade aí não podem ser incluídas, violou também, o mesmo douto aresto, o disposto no artº 103º/nºs 2 e 3 da CRP, que consagra o princípio da legalidade do sistema fiscal.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 190 e seguintes que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. Não se verifica oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento pelo que o recurso deve ser julgado findo nos termos do art. 284º, 5 do C.P.P.T.

2. Ainda que existisse a arguida contraditoriedade (o que não se verifica), esta diria respeito apenas a IVA pelo que esse Venerando Tribunal nunca poderia apreciar o recurso na parte respeitante à liquidação de IRS.

3. A AF actuou com vista à perfeita determinação do negócio realizado e apurou que toda a indemnização dizia respeito à actividade comercial do falecido marido da impugnante, não tendo a impugnante logrado demonstrar o contrário.

4. Assim sendo, a tributação em IVA da totalidade da indemnização é correcta e absolutamente legal.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, “por não haver a alegada oposição de julgados”, na medida em que “a factualidade que subjaz aos acórdãos é distinta”.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, respondeu, apenas, a recorrente nos termos que constam de fls. 214 e 214v. e que aqui também se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 11/09/1996, a impugnante e o seu falecido marido, Mário Martins Afonso Freixo, eram arrendatário [s] de um prédio sito na Rua Aurora do Lima, n.º 130, em Viana do Castelo, com o R/C destinado a comércio e o 1º andar a habitação;

2. O 1º andar do prédio era habitado por um filho destes;

3. Em 11/09/1996, foi celebrado um contrato entre os senhorios, os arrendatários e o “BANIF – Banco Internacional do Funchal, S.A.” denominado pelas partes como «Revogação de Contrato de Arrendamento», mediante o qual os arrendatários entregavam o arrendado livre de pessoas e bens ao “BANIF” (cláusula Quarta);

4. Pelo mesmo contrato receberam um valor em dinheiro, conforme o disposto na cláusula Quinta, redigida da seguinte forma: «*E para indemnizar os segundos outorgantes pelos prejuízos inerentes à revogação do referido contrato de arrendamento e ainda por benfeitorias efectuadas da [na] dita fracção, o “BANIF - Banco Internacional do Funchal, S.A.” representado pela terceira outorgante, paga aos segundos outorgantes a quantia de vinte e nove milhões de escudos, creditados em conta D/O a abrir no “BANIF” - Barcelos, em nome dos segundos outorgantes, de que esta dá a competente quitação.*»;

5. Mediante escritura pública lavrada em 12/09/1996, os proprietários do prédio sito na Rua Aurora do Lima, n.º 130 em Viana do Castelo, deram o R/C e o 1º andar deste mesmo prédio de arrendamento ao “BANIF – Banco Internacional do Funchal, S.A.”, para exercício do comércio nos referidos R/C e 1º andar.

Factos não provados.

Não se considera provado que a indemnização recebida tenha sido suportada pelo “BANIF” em nome dos senhorios como contrapartida de benfeitorias, pois a entrega do arrendado foi feita directamente a este Banco (vide ponto 3 supra da matéria de facto). Igualmente não se dá como provado que a indemnização tenha sido recebida a título dos prejuízos emergentes da revogação do contrato de arrendamento, pois em lado algum, ou seja, em nenhum documento, ou em qualquer depoimento testemunhal se refere quais são os prejuízos inerentes à realização do contrato referido no ponto 3 da matéria de facto dada como provada. Não se encontram especificadas, nem discriminadas quais as benfeitorias que alegadamente se estão a pagar, assim como, da mesma forma, não se percebe porque é que uma entrega de um arrendado tem de ser indemnizada, quando o Regime do Arrendamento Urbano (RAU), somente permite o reembolso do valor gasto a título de benfeitorias.

Impugnante não diz em lado algum, nem em sede de procedimento administrativo qual o valor das benfeitorias, nem qual o valor, que cabe na parte respeitante à habitação. Limita-se a considerar a indemnização como um todo e depois não quer que seja tratada da mesma forma. Não é possível. Incumbia à Impugnante alegar e provar que a parte da indemnização relativa à habitação era de tantos escudos, ou que a parte respeitante a benfeitorias correspondia a determinado valor.

A convicção do Tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos, bem como no depoimento testemunhal que se considera credível.»

Ao abrigo do disposto no art. 712º n.º 1 alínea a) CPC, ex vi dos arts. 281º CPPT e 749º CPC, constando de documentação disponível no processo (com destaque para o relatório de fiscalização fotocopiado a fls. 14 segs.), no seguimento dos factos provados acima enumerados, acorda-se em aditar os seguintes:

6. Em 15.6.1950, Albino Diz Amaro (e Outras) participou, ao Sr. Chefe da Secção de Finanças do Concelho de Viana do Castelo, que, em 1 de Maio de 1949, havia dado de arrendamento, por contrato verbal, a Mário Afonso Freixo, pela quantia mensal de 600\$00, o rés-do-chão e 1º andar do seu prédio, sito na Rua Sacadura Cabral n.º 126-134, da freguesia de Santa Maria Maior, inscrito na respectiva matriz sob o art. 387 — cfr. fls. 31.

7. A partir de Janeiro de 1986, com relação ao arrendamento do prédio identificado em 6., foi convencionado e declarado, a título de rendas, o valor total e anual de 240.000\$00 —cfr. fls. 35.

8. A coberto da Ordem de Serviço n.º 17 493, de 5.2.1999, a ora impugnante foi sujeita a acção de inspecção tributária, diligência em resultado da qual foi elaborado o relatório fotocopiado a fls. 14 segs., aqui tido por integralmente reproduzido.

9. Além do mais, com relevância para a apreciação e decisão desta causa, consta de tal documento: «(...)

### **III – Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável**

#### **III-A. - Situação de facto verificada**

##### **1- Enquadramento fiscal do montante auferido**

1.1. - Embora o documento de quitação, do recebimento do montante de 29.000.000\$, refira que aquele valor se destinou ao pagamento de “benfeitorias, concretamente obras, realizadas no estabelecimento sito na Rua Aurora do Lima, n.º 130, r/c e 1º andar”, o certo é que, verificados os elementos de escrita do sujeito passivo não detectamos quaisquer valores que justifiquem o referido naquele documento.

1.1.1. - Face ao conteúdo daquele documento de quitação e ao referido no ponto anterior, estamos na presença de uma transmissão de locatário comercial, sujeita a IVA à taxa normal, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 4º do CIVA e sujeita a IRS – categoria C, face ao referido na última parte do artº 13º, n.º 1 do CIRS.

##### **1.2. - Representante do s. p. aos termos do artº 52º do R.C.P.I.T.**

1.2.1. - Para fornecimento de elementos, os contactos foram feitos com o seu filho Luís Manuel Gomes Freixo, nif 164 740 481, tendo sido este o representante dos herdeiros para as relações com a administração tributária dado se ter verificado que o sujeito passivo – Mário Martins Afonso Freixo – faleceu em 98.06.29, tendo sido instaurado o processo de imposto sucessório n.º 50 811 que corre seus termos na Repartição de Finanças de Viana do Castelo.

##### **1.3. - Tratamento fiscal dado pelo sujeito passivo**

1.3.1. - Da análise dos elementos de escrita e das declarações fiscais, quer para efeitos de IVA, quer para efeitos de IRS, apresentadas pelo sujeito passivo, verifica-se que aquele montante não se encontra contabilizado, não foi liquidada qualquer importância para efeitos de IVA nem foi declarado para efeitos de IRS.

##### **1.4. - Razões invocadas pelo s. p.**

1.4.1. - Questionado o referido Luís Freixo sobre os motivos que levaram ao não englobamento daquele montante para efeitos de IRS e a não liquidação de IVA, foi-nos referido:

a) - Tanto o rés do chão como o 1º andar foram, há vários anos, arrendados ao seu avô que exercia a actividade de mercearia no rés do chão e utilizava o 1º andar para a sua habitação.

b) - Depois do falecimento do seu aludido avô, o seu pai continuou a exercer a actividade de mercearia e passou a habitar o 1º andar.

c) - Posteriormente, não se recordando em que ano, até fins do ano de 1993/princípios de 1994, o rés do chão passou a ser ocupado pela empresa “Transportes Freixo, Lda”, da qual o seu pai era sócio-gerente.

d) - Posteriormente, naquele estabelecimento comercial não era exercida qualquer actividade, passando a ser utilizado como escritório e como local de escoamento de alguns produtos produzidos na Quinta sita em S. Romão do Neiva.

e) - Relativamente ao 1º andar, referiu-nos que até finais dos anos 80 foi destinado à habitação de seu pai e respectivo agregado familiar.

f) - A partir de finais dos anos 80, aquele 1º andar passou a ser ocupado, para habitação, por ele – Luís Freixo, que o ocupou até à data da cedência do direito ao arrendamento.

1.4.2. - Ainda, questionado sobre o motivo de no documento que titula a transacção (recibo) constar “... no estabelecimento sito na Rua Aurora do Lima, n.º 130, r/c e 1º andar”, referiu-nos que desconhece o motivo de tal indicação, contudo, supõe que não tenha havido o necessário cuidado na sua elaboração, até porque, de conversas tidas como seu falecido pai, nunca puseram em causa que tal montante estivesse sujeito a qualquer imposto.

### **1.5. - Averiguações complementares com vista a aferir a situação de facto**

#### **1.5.1. - Junto da Repartição de Finanças de Viana do Castelo**

1.5.1.1. - Dos elementos existentes, designadamente através dos elementos apresentados para efeitos do cumprimento do determinado pelo artigo 116º do Código da Contribuição Predial, verifica-se:

1.5.1.2. - O sujeito passivo, em 1949.05.01, tomou de arrendamento, por contrato verbal, o rés do chão e 1º andar do prédio sito na Rua Sacadura Cabral, actualmente Rua Aurora do Lima, prédio este inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Santa Maria Maior, sob o artigo nº387 (doc. n.º III, fl. única).

1.5.1.3. - Das declarações de rendas apresentadas, pelo senhorio do prédio Albino Diz Amaro, verifica-se que o rés do chão se destinava a comércio e o 1º andar se destinava a habitação (doc. n.º IV, fls. 01 a 04).

#### **1.5.2. - Junto do inquilino (sujeito passivo)**

1.5.2.1. - Com vista a podermos testar a veracidade das declarações prestadas, solicitamos cópias dos recibos do pagamento de rendas, no sentido de verificarmos qual o montante pago pelo rés do chão e pelo 1º andar e ainda verificar se o próprio recibo fazia referência ao fim que se destinava cada um dos andares. Contudo, não nos foram exibidos quaisquer recibos, uma vez que os pagamentos eram feitos através de transferência bancária e pelo valor global da renda.

#### **1.5.3. - Junto do senhorio - Albino Diz Amaro**

1.5.3.1. - Tendo em conta que o senhorio do prédio tem o seu domicílio fiscal em Outeiro - Vilar - 4840 Terras do Bouro, através do ofício n.º 973, de 99.01.19, desta Direcção Distrital de Finanças (doc. n.º V, fls. (única), notificámo-lo para, por escrito, nos prestar os esclarecimentos nela referidos.

Contudo, o sujeito passivo preferiu deslocar-se a esta Direcção Distrital de Finanças e por declarações verbais, que foram reduzidas a escrito (doc. n.º VI, fls. 01 a 02), declarou-nos:

a) - Que o arrendamento rés do chão do prédio em questão se destinou a comércio e o 1º andar se destinou a habitação, que nunca teve conhecimento de qualquer alteração de destino e recorda-se que à data do arrendamento feito ao BANIF o 1º andar ainda possuía mobília pertencente ao inquilino.

#### **1.5.4. - Junto de moradores/vizinhos do sujeito passivo**

1.5.4.1. - Com a mesma finalidade contactamos – António Leite Freire, nif - 108 131 114, com estabelecimento na Rua Aurora do Lima, n.º 124, r/c, Domingos Miranda Fernandes, nif - 154 859 834 com estabelecimento no Largo João Tomás da Costa, n.º 2 - rés do Chão e José Luís Duarte Miranda, nif - 176 963 812, a exercer funções de Director de Empresas no BANIF, que em termos declarações que se juntam (doc. n.º VII, fls. 01 a 03), de uma maneira geral nos referiram:

a) - Que o rés do chão do prédio em questão sempre se destinou a comércio e o 1º andar sempre se destinou a habitação e que nos últimos anos que antecederam a instalação da Agência do BANIF era ocupado pelo Luís Freixo, situação que se manteve até à data do arrendamento àquela Agência Bancária.

### **III - B. - Conclusões**

1. - Apesar do alegado pelo representante do s. p. e apesar da orientação decorrente das averiguações efectuadas, que foram no sentido da não tributação de uma parte do recebimento do valor recebido, constante do recibo de quitação emitido em 96.09.12 pelo sujeito passivo, parte essa nunca quantificada, e que a verificar-se poder-se-ia enquadrar no conceito de “danos emergentes” não sujeitos a IRS e IVA,

1.1. - Não nos foi materialmente demonstrada tal tese, pelo que teremos de concluir pela bondade do conteúdo do recibo de quitação, que quanto a nós se enquadra no conceito de “lucros cessantes” e por isso sujeito a IRS - categoria C nos termos do artigo 13º, n.º 1, última parte do CIRS e sujeito a IVA nos termos do artigo 4º, n.º 1 do CIVA.

### **III - C. - Correções Propostas**

#### **1. - Imposto sobre o valor acrescentado - período 96.09.**

1.1. - O sujeito passivo, enquadrado em IVA no regime normal periodicidade mensal com direito a dedução integral do imposto dedutível e sujeito às obrigações impostas pelo CIVA, não emitiu factura ou documento equivalente relativo a tal operação nem liquidou nem entregou o imposto que se mostra devido no montante de 4.930.000\$ (29.000.000\$ X 17%) relativo ao período de 96.09, data do recebimento daquela importância, omitindo tais valores aos elementos de escrita e à respectiva declaração periódica.

## 2.- Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do ano de 1996

2.1. -Muito embora aquele montante esteja sujeito a IRS - categoria C, o sujeito passivo também o omitiu à declaração de rendimentos modelo 2 – IRS/96, pelo que se procede à seguinte correcção ao rendimento colectável.

Rendimento colectável declarado (categoria C) 22.959.171\$

A acrescer outros proveitos e ganhos 29.000.000\$

**Rendimento colectável corrigido (categoria C) 51.959.171\$».**

10. Na sequência do apurado na acção inspectiva aludida, com data de 27.5.1999, foi emitida a liquidação de IRS n.º 5320576603, referente aos rendimentos do ano de 1996, no valor a pagar, até 28.7.1999, de 17.286.220\$00, incluindo juros compensatórios de 3.173.600\$00.

11. Outrossim, foi efectuada e notificada à impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 99066110, no valor a pagar, até 30.6.1999, de 4.930.000\$00 (€ 24.590,74).

12. Em 1996, Mário Martins Afonso Freixo, com o NIPC/NIF 803.470.525, achava-se colectado em IRS (com rendimentos da categoria C) e IVA (no regime normal com periodicidade mensal) pelo exercício da actividade de avicultura — CAE 01240.

3 – Em primeiro lugar e não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, questão esta, aliás, suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687º, n.º 4 do CPC).

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

Vejamos, então, se se verificam os referidos requisitos.

Antes de mais, importa referir que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 210).

Desde logo e no que à tributação em IRS diz respeito, importa salientar que o acórdão tido por fundamento apenas conheceu da questão da tributação em IVA.

A ser assim, é patente que os arestos em confronto não emitiram pronúncia decisória sobre a mesma e fundamental questão de direito, mediante a aplicação do mesmo quadro legal.

Deste modo, estamos perante situações que foram dirimidas mediante aplicação de legislação ou regime jurídico diverso.

Pelo que não há, assim e nesta parte, fundamento de oposição entre os dois acórdãos em confronto.

Por outro lado e quanto à questão de saber se, in casu, ocorreu alguma “operação” para efeitos de incidência de IVA, no acórdão recorrido decidiu-se que, na situação em apreço e como decorre dos termos contratuais, não tendo sido transmitido qualquer estabelecimento comercial, mas sim entregue uma fracção predial (“espaço comercial”), constituída por rés-do-chão e 1º andar, “inteiramente devoluta e liberta de pessoas e/ou coisas”, visando-se, com tal entrega, a criação de condições permissivas da ulterior celebração de um novo contrato de arrendamento urbano, tendo como objecto a desocupada e singela fracção, mediante o recebimento, pela impugnante e seu marido, de uma quantia, a título de indemnização, por virtude de haverem aceite revogar contrato em que detinham a condição de arrendatários de fracção que utilizavam no exercício de actividade comercial e, concomitantemente, se terem obrigado, perante entidade estranha a esse contrato de arrendamento, que se responsabilizou pelo pagamento da compensação monetária, a entregarem-lhe, livre e devoluta, a mesma fracção, dúvidas não existem de que estamos na presença de inequívoca “operação económica”, enquanto negócio jurídico, assente em fluxos financeiros, que reúne os requisitos positivados na lei como despoletadores da incidência tributária, já que se encontram reunidos todos os pressupostos legais para afirmar estar sujeito a este tributo, nos termos do art. 4.º n.º 1 CIVA, o recebimento, da importância de 29.000.000\$00.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se que, não constitui um verdadeiro trespassse o negócio em que o transmitente declara transferir para outrem um estabelecimento comercial instalado no rés-do-chão e em local arrendado sem que o adquirente lhe suceda na posição de arrendatário, antes celebrando, na mesma data, um novo contrato de arrendamento relativo ao dito local.

O pagamento efectuado ao titular do estabelecimento pelo suposto trespassário, configurável como uma compensação pelo abandono da sua posição de inquilino, está sujeito a IVA, nos termos do n.º 1 do artigo 4º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Ora, da análise dos arestos em confronto, facilmente se conclui que ambos assentam numa mesma perspectiva, a saber: o recebimento de uma compensação pela desocupação de um espaço físico (no acórdão recorrido um espaço que abrange simultaneamente uma área comercial e uma área habitacional e no acórdão tido por fundamento espaços exclusivamente destinados ao comércio).



Todavia e nos dois arestos, essa compensação foi considerada como operação sujeita a IVA, pelo que, apesar de estarmos perante espaços diferentes, tal facto não influiu na configuração da “hipótese normativa” em causa.

Sendo assim, os arestos em foco não expressam soluções jurídicas divergentes sobre a mesma questão de direito, pelo que forçoso é concluir que não se perfila a alegada oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão tido por fundamento, por total ausência dos seus pressupostos.

4 – Nestes termos, acorda-se em julgar findo o presente recurso.

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

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *António Francisco Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

## Acórdão de 28 de Maio de 2008.

### Assunto:

*Adiamento de inquirição de testemunhas. Processo de impugnação judicial.*

### Sumário:

*O não adiamento da diligência de inquirição de testemunhas por falta de advogado, previsto no n.º 4 do art. 118.º do CPPT, só pode ocorrer se o tribunal tiver dado cumprimento ao disposto no art. 155.º do CPC, nos termos do n.º 3 daquele art. 118.º.*

Processo n.º: 952/07-50.

Recorrente: Thomas Siegfried Josef Gerer.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 – THOMAS SIEGREFIED JOSEF GERER deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé oposição a uma execução fiscal que contra ele reverteu na qualidade de responsável subsidiário da empresa ALINVILAS – PROJECTOS E CONSTRUÇÕES, LDA.

O Oponente interpôs um primeiro recurso de uma decisão interlocutória, relativa à realização de uma diligência.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé julgou a oposição procedente quanto às dívidas de coimas e custas de processo e improcedente quanto às dívidas de IVA, IRC e Contribuição Autárquica.

O Oponente interpôs recurso da sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul.

O Tribunal Central Administrativo Sul veio a negar provimento a ambos os recursos.

Do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul foram interpostos recursos para o Tribunal Constitucional e para este Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, com fundamento em oposição entre o acórdão recorrido e os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 25-2-2006, processo n.º 330/01 e do Supremo Tribunal Administrativo de 8-11-2000, processo 24890.

O Tribunal Constitucional decidiu não tomar conhecimento do recurso que para ele foi interposto.

Admitido o recurso para este Pleno, o Oponente apresentou alegação tendente a demonstrar a oposição entre o acórdão recorrido e os acórdãos invocados como fundamento.

O Excelentíssimo Senhor Relator no Tribunal Central Administrativo Sul entendeu existir a invocada oposição de julgados e ordenou a notificação das partes para alegarem.

O Oponente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1.ª *A marcação das diligências em processo judicial tributário deve aplicar-se, subsidiariamente, as regras do art. 155.º do CPC, por força do art. 2.º, alínea e) do CPPT;*

2.ª *Por isso na marcação de qualquer diligência deve haver prévio acordo das partes envolvidas (tribunal, Fazenda Nacional e Contribuinte);*

3.<sup>a</sup> *Sem prejuízo daquele acordo ter sido obtido ou não, a falta do mandatário judicial a diligência previamente marcada e agendada, desde que comunicada ao tribunal em data anterior ao julgamento, invocando razões pessoais imponderáveis, é motivo de adiamento da audiência do julgamento, por força do disposto no art. 651.º, n.º 1, alínea d) combinado com o art. 155.º, 11.0 5 do CPC;*

4.<sup>a</sup> *Razão pela qual o Acórdão Recorrido decidiu mal e fez uma errada interpretação dos preceitos legais ao caso “sub judice”;*

5.<sup>a</sup> *Além disso o Acórdão Recorrido também julgou mal ao ter imputado ao Oponente/Recorrente uma gerência de facto pelo simples facto de que para si resultava de ter sido nomeado gerente de direito;*

6.<sup>a</sup> *Bem ao invés do decidido, o Recorrente tem para si como boa a jurisprudência perfilhada no Acórdão Fundamento que a Fazenda Nacional não está isenta de fazer prova de que o Oponente exerceu de facto e no interesse da sociedade a respectiva gerência;*

7.<sup>a</sup> *Esta gerência de facto e efectiva não se presume só porque consta da certidão comercial que o Oponente é gerente de direito, antes deve traduzir-se em actos e factos praticados pelo Oponente no interesse da sociedade;*

8.<sup>a</sup> *Ora a prática de tal gerência de facto está completamente afastada do Oponente, pois sempre residiu na Alemanha., o que desde logo resultava a sua gerência ser uma gerência impossível;*

9.<sup>a</sup> *Além disso a prova da sua eventual gerência de facto prendia-se tão só com a assinatura de cheques e compra e venda de imóveis, máquinas ou veículos... que nada tem a ver com as dívidas tributárias;*

10.<sup>a</sup> *Ora, não subsistem dúvidas, que a melhor solução para a questão da gerência de facto/gerência de direito e que melhor se adequa às normas em causa, é a constante do Acórdão do Fundamento, por ser a mais justa, equitativa e equilibrada, atento o ónus da prova;*

11.<sup>a</sup> *Não sendo despiciendo invocar que competindo à Fazenda Nacional ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, na execução fiscal, deve, então, ser contra si valorada a falta de prova sobre o exercício da gerência de facto.*

*Assim, nestes termos.*

*e nos demais de direito que V.<sup>a</sup> Ex.<sup>a</sup> doutamente suprirá, deve o presente recurso ser considerado procedente e provado e por via dele ser proferido Acórdão que acolha as pretensões do Recorrente e revogando o aresto impugnado, julgue procedente a Oposição e ordene a extinção dos autos executivos.*

*Como é de justiça.*

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou concluindo que, a ser admitido o recurso, deve ser considerado improcedente.

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

*O primeiro fundamento do recurso procede pelas razões aduzidas no acórdão-fundamento (a fls. 183-2002) que, pela sua bondade, são de acolher.*

*A procedência deste fundamento prejudica o conhecimento do segundo, porque os autos haverão de baixar à instância, para que se realize nova audiência e julgamento.*

*Se, porém, se entender que o primeiro fundamento não procede, e se se conhecer do segundo, sou de parecer que este procede pelas razões aduzidas no acórdão-fundamento (que e deste STA e está a fls. 283-296), que, pela sua bondade, devem ser reafirmadas.*

As partes foram notificadas deste duto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O presente processo iniciou-se antes de 1-1-2004, pelo que lhe é aplicável o regime do ETAF de 1984 e da LPTA, por força do disposto nos arts. 2.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, 4.º, n.º 2, da Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro) e 5.º e 7.º da Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, na redacção da Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro.

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

*Compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:*

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

*b') Dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo proferidos em último grau de jurisdição que, na hipótese prevista na alínea anterior, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ou do respectivo pleno;*

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

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem sido uniforme no sentido de ser exigível também que o acórdão invocado como fundamento tenha transitado em julgado, exigência que consta do n.º 4 do art. 763.º do CPC <sup>(1)</sup> 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 CPC, 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 CPC 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 <sup>(2)</sup>, 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 ETAF. <sup>(3)</sup>

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. <sup>(4)</sup>

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

No CPC 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 ETAF fala-se em «*ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica*», o que tem significado prático idêntico ao visado por aquelas normas do CPC.

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. <sup>(5)</sup>

3 – A primeira questão colocada pelo Recorrente é a da existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 25-6-2006, processo n.º 330/01, relativamente à questão de adiamento ou não de inquirição de testemunhas, em processo de oposição à execução fiscal, por falta de mandatário do oponente no dia e hora marcados.

No acórdão recorrido fixaram-se os seguintes factos, relevantes para a apreciação desta questão:

a) *No âmbito da instrução destes autos, depois da contestação do Exmo RFP, a fls 80, proferiu o M. Juiz o seguinte despacho:*

*“Julgamento no dia 03/11/2005, pelas 10.30 horas...”*

b) *No dia 2.11.2005, deu entrada no tribunal “a quo” a cópia do requerimento que consta a fls. 84 dos autos, do escritório da Exma Advogada que subscreve a petição inicial e a quem também haviam sido concedidos os poderes forenses, onde além do mais se dizia:*

*“Foi designado o dia 03/11/2005, pelas 10,30 horas para a audiência de julgamento dos processos supra indicados. No entanto, a Mandatária do oponente, Dra. Cristina Isabel Ferreira, não poderá comparecer à diligência marcada, uma vez que a está ausente por motivos pessoais (saúde) e os restantes Mandatários tem já outras diligências marcadas para o mesmo dia.*

*Assim, requer-se a marcação de nova data para a audiência de julgamento.*

*Sem outro assunto...”*

*Assinado “Maria João Correia”;*

c) *No dia 3.12.2005, o M. Juiz do Tribunal “a quo”, perante a falta da mesma Exma Mandatária e todas as testemunhas por si arroladas, profere o seguinte despacho:*

*“A falta da Ilustre Mandatária e testemunhas não é motivo de adiamento da presente diligência – art.º 118.º, n.º 4 do CPPT, assim concedo às partes 30 dias para alegações por escrito...”, Acta de fls. 85 dos autos.*

No caso apreciado no acórdão recorrido não foi dado cumprimento ao disposto no art. 155.º do CPC e não foi arguida nulidade pela respectiva omissão.

O Tribunal Central Administrativo Sul entendeu que a nulidade processual que consubstancia a falta de cumprimento do disposto no art. 155.º do CPC (imposto pelo n.º 3 do art. 118.º do CPPT), ficou sanada e que não havia razão para adiamento por falta da Senhora Advogada.

No acórdão fundamento, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 25-5-2006, processo n.º 330/01, fixou-se a seguinte matéria de facto para decisão da questão do adiamento da diligência:

A)- *Por despacho constante de fls. 15, foi designado o dia 21/05/02 para a inquirição das testemunhas arroladas na petição inicial dos presentes autos de impugnação judicial instaurados em 07/12/01;*

B)- *Dos autos não consta que esse despacho tivesse sido precedido de qualquer diligência tendente a obter acordo do Mandatário da Impugnante quanto à data para a realização da diligência;*

C)- *Por fax enviado para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga em 21/05/02, junto aos autos a fls. 16, o Mandatário da Impugnante comunicou a sua impossibilidade de estar presente na referida inquirição em virtude de se encontrar «impedido com outro serviço designado para a mesma hora no Tribunal Cível da Comarca de Guimarães», e requereu o «adiamento da mesma audiência, desde já sugerindo as seguintes datas: 20 de Junho (parte da tarde), 21 de Junho (parte da manhã), 26 e 27 de Junho (parte da tarde)».*

D)- *Na acta relativa à diligência de inquirição das testemunhas consta o seguinte despacho judicial: «Atenta a falta do mandatário da impugnante e das testemunhas arroladas, e visto o disposto no artigo 118º, n.º 5 do CPPT, vai indeferido o adiamento requerido a fls. 16» – cfr. fls. 17;*

E)- *Desse despacho foi interposto recurso jurisdicional – cfr. fls. 19.*

Nesta situação, o TCAN entendeu-se que, mesmo que a nulidade derivada da falta de cumprimento do disposto no art. 115.º do CPC fique sanada por falta de arguição no prazo legal, essa falta sempre imporá o adiamento da diligência, por força do disposto no art. 651.º, n.º 1, alínea e), do CPC.

Em ambos os casos, os Senhores Advogados que faltaram à diligência comunicaram antes dela a impossibilidade de comparecimento.

O facto de o acórdão recorrido ter sido proferido num processo de oposição à execução fiscal e o acórdão fundamento processo de impugnação judicial não tem qualquer influência na decisão da questão, uma vez que ao processo de oposição se aplica o regime de processo de impugnação judicial, após o despacho liminar (art. 211.º, n.º1, do CPPT).

Há, assim, oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a questão de saber se, não tendo sido dado cumprimento ao disposto no art. 155.º do CPC, mas não tendo sido arguida a respectiva nulidade, o art. 118.º, n.º 4, do CPPT impõe a realização da diligência de inquirição de testemunhas, apesar de o mandatário do impugnante ter comunicado, antecipadamente, a impossibilidade de comparência.

4 – O art. 118.º do CPPT, na redacção introduzida pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 118.º

Testemunhas

(...)

3 – *Na marcação da diligência, o juiz deve observar o disposto no artigo 155.º do Código de Processo Civil.*

4 – *A falta de testemunha, de representante da Fazenda Pública ou de advogado não é motivo de adiamento da diligência.*

(...)

Os arts. 155.º e 651.º do CPC estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 155.º

Marcação e adiamento de diligências

1 – *A fim de prevenir o risco de sobreposição de datas de diligências a que devam comparecer os mandatários judiciais, deve o juiz providenciar pela marcação do dia e hora da sua realização mediante prévio acordo com aqueles, podendo encarregar a secretaria de realizar, por forma expedita, os contactos prévios necessários.*

2 – *Quando a marcação não possa ser feita nos termos do número anterior, devem os mandatários impedidos em consequência de outro serviço judicial já marcado comunicar o facto ao tribunal, no prazo de cinco dias, propondo datas alternativas, após contacto com os restantes mandatários interessados.*

3 – *O juiz, ponderadas as razões aduzidas, poderá alterar a data inicialmente fixada, apenas se procedendo à notificação dos demais intervenientes no acto após o decurso do prazo a que alude o número anterior.*

4 – *Logo que se verifique que a diligência, por motivo imprevisto, não pode realizar-se no dia e hora designados, deve o tribunal dar imediato conhecimento do facto aos intervenientes processuais, providenciando por que as pessoas convocadas sejam prontamente notificadas do adiamento.*

5 – *Os mandatários judiciais devem comunicar prontamente ao tribunal quaisquer circunstâncias impeditivas da sua presença e que determinem o adiamento de diligência marcada.*

Artigo 651.º

Causas de adiamento da audiência

*1 – Feita a chamada das pessoas que tenham sido convocadas, a audiência é aberta, só sendo adiada:*

(...)

*c) Se o juiz não tiver providenciado pela marcação mediante acordo prévio com os mandatários judiciais, nos termos do artigo 155.º, e faltar algum dos advogados;*

*d) Se faltar algum dos advogados que tenha comunicado a impossibilidade da sua comparência, nos termos do n.º 5 do artigo 155.º*

(...)

*5 – Verificando-se a falta de advogado fora das circunstâncias previstas nas alíneas c) e d) do n.º 1, os depoimentos, informações e esclarecimentos são gravados, podendo o advogado faltoso requerer, após a audição do respectivo registo, a renovação de alguma das provas produzidas, se alegar e provar que não compareceu por motivo justificado que o impediu de dar cumprimento ao disposto no n.º 5 do artigo 155.º*

(...)

Resulta da alínea c) do n.º 1 do art. 651.º do CPC, que o não adiamento por falta de mandatários das partes depende de ter sido observado, na marcação, o preceituado no art. 155.º do CPC. Designadamente, está-se aí numa situação em que o juiz omitiu o cumprimento do dever de obter o acordo dos mandatários das partes sobre a data e hora da audiência e, por isso, ocorreu uma nulidade processual (art. 201.º, n.º 1, do CPC).

Mas, à face da alínea c) do n.º 1 do art. 651.º, a consequência nela prevista (adiamento da audiência) não depende da arguição dessa nulidade.

Na verdade, se houvesse arguição da nulidade, ou ela era deferida ou indeferida. Se a arguição fosse deferida, providenciar-se-ia pelo cumprimento do disposto no art. 155.º e não se poderia estar numa situação enquadrável na referida alínea c). Se a arguição fosse indeferida, ficaria processualmente assente que não havia que dar cumprimento ao disposto no referido art. 155.º e, por isso, também não poderia dar-se relevância ao seu não cumprimento para efeitos de adiamento da audiência.

Assim, é de concluir, que a consequência prevista no art. 651.º, n.º 1, alínea c), não depende de ter sido arguida a nulidade processual que consubstancia o não cumprimento do disposto no art. 155.º do CPC, e, antes pelo contrário, só pode ser aplicada em situações em que não houve arguição de nulidade.

O que significa, assim, que o cumprimento do dever previsto no art. 155.º é uma condição do não adiamento da audiência por falta dos advogados das partes.

Esta solução revela que, na perspectiva legislativa, uma ponderação adequada dos interesses em causa numa situação deste tipo, impõe que só com cumprimento do disposto no art. 155.º seja tolerável o não adiamento. É uma solução de evidente equilíbrio, pois se o tribunal não cumpre os seus deveres é adequado que não possa aplicar as consequências que deveria aplicar se os tivesse cumprido.

Não há qualquer especialidade do processo de impugnação judicial em relação ao processo civil que possa justificar uma solução diferente.

Com efeito, também aqui, a dureza da consequência prevista no n.º 4 do art. 118.º, que consubstancia uma sanção processual (consequência processual negativa) que pode ter reflexos decisivos no desfecho do processo, só pode considerar-se justificada e equilibrada se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art. 155.º do CPC.

O entendimento adoptado no acórdão recorrido, que se reconduz a aplicar uma sanção processual sem verificação de um dos pressupostos de que, na perspectiva legislativa, deve depender a sua aplicação, não é compaginável com os princípios constitucionais da proporcionalidade e do direito à tutela judicial efectiva.

Aliás, o Tribunal Central Administrativo Sul não deixou de ter consciência da excessiva severidade da sanção processual referida, numa situação de não cumprimento do disposto no art. 155.º pois procurou atenuar a sua severidade afirmando que perante o «*não adiamento a parte fica desprotegida em não poder produzir a atinente prova testemunhal, pois sempre poderia ter vindo invocar o regime do justo impedimento, previsto no art. 146.º do CPC*».

Isto é, a solução adoptada só será tolerável se for admitida a possibilidade de a não a adoptar quando o advogado não puder comparecer.

Porém, essa a situação de «*justo impedimento*» adaptado à situação <sup>(6)</sup> está expressamente prevista no n.º 5 do mesmo art. 651.º, traduzindo-se na possibilidade de o advogado faltoso poder requerer «*renovação de alguma das provas produzidas, se alegar e provar que não compareceu por motivo justificado que o impediu de dar cumprimento ao disposto no n.º 5 do artigo 155.º*».

Mas, este regime é aplicável, como resulta expressamente do texto do referido n.º 5 do art. 651.º, «*fora das circunstâncias previstas nas alíneas c) e d) do n.º 1*», isto é, quando tenha sido dado cumprimento ao disposto no art. 155.º.

Nos casos em que não foi dado cumprimento ao disposto neste artigo, não é necessário alegar e provar o «*motivo justificado*», que se reconduz ao justo impedimento, pois o adiamento é uma consequência necessária do incumprimento pelo tribunal do dever que lhe é imposto pelo art. 155.º.

Assim, é de concluir que o não adiamento da diligência de inquirição de testemunhas por falta de advogado, previsto no n.º 4 do art. 118.º do CPPT, só pode ocorrer se o tribunal tiver dado cumprimento ao disposto no art. 155.º do CPC, nos termos do n.º 3 daquele art. 118.º.

Por isso, no caso em apreço, a inquirição de testemunhas deveria ter sido adiada, pelo que o despacho que indeferiu o adiamento enferma de erro de julgamento e, por isso, tem de ser revogado.

5 – Decidida a revogação do despacho referido, terá de ser repetida a inquirição e proferida nova sentença, pelo que fica prejudicado o conhecimento do recurso interposto da sentença.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao presente recurso jurisdicional;

– revogar o acórdão recorrido;

– revogar o despacho de fls. 85;

– *anular os actos praticados no tribunal tributário subsequentes a esse despacho;*

– *ordenar a substituição desse despacho por outro que designe novo dia e hora para a inquirição de testemunhas, com observância das formalidades legais;*

Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta no presente processo (art. 2.º da Tabela de Custas).

lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Francisco António Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

(<sup>1</sup>) O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que os arts. 763.º a 765.º do CPC 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 CPC, 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 da Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo – de 17-6-1992, proferido no recurso n.º 13191, publicado no Apêndice ao Diário da República, de 30-9-1994, página 136;

– de 9-6-1993, proferido no recurso n.º 12064;

– de 22-11-1995, proferido no recurso n.º 15284; e

– de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19806.

(<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>) O regime do justo impedimento, reconduzindo-se à possibilidade de «o requerente praticar ao acto fora do prazo» apenas é directamente aplicável quando a parte deixou de praticar um acto que deveria ter sido praticado em determinado prazo, o que não é manifestamente a situação da não comparência a um acto público do próprio tribunal.

## Acórdão de 18 de Junho de 2008.

### Assunto:

*Reenvio prejudicial. Impugnação judicial. Taxa de justiça. Redução a metade. Pagamento de taxa de justiça subsequente. Momento e prazo para efectuar o pagamento.*

### Sumário:

I — *Saber se nos processos de impugnação judicial que terminem com sentença, nos termos do art.º 122º do CPPT, há redução da taxa de justiça a metade, não havendo lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente; se, no caso de não haver lugar*

*a essa redução, há lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente e se, em caso de haver lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente, qual o momento e prazo para efectuar o pagamento, são questões de direito novas, que suscitam dificuldades sérias, que manifestamente se podem vir a colocar noutros litígios e que têm relevância.*

*II — Em tal caso, justifica-se o reenvio prejudicial.*

Processo n.º:189/08-50.

Requerente: Juiz Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

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

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

1 – O Exmº Conselheiro, Juiz Presidente do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, formulou um pedido de reenvio prejudicial, ao abrigo do disposto nos artºs 27º, n.º 2 do ETAF e 93º, n.º 1 e 3 do CPTA.

Alega o surgimento de várias questões de direito novas, que suscitam dificuldades sérias e que podem vir a ser colocadas noutros litígios.

As questões que o Exmº Presidente do TAF de Braga coloca à consideração deste Supremo Tribunal são as seguintes:

a) Nos processos de impugnação judicial que terminem com sentença, nos termos do art. 122.º do CPPT, há redução da taxa de justiça a metade, não havendo lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente?

b) No caso de não haver essa redução, há lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente?

c) Em caso de haver lugar ao pagamento de taxa de justiça subsequente, qual o momento e prazo para efectuar o pagamento?

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de os autos prosseguirem os seus termos, “por se verificarem os pressupostos legais do reenvio prejudicial a que alude o artº 93º do CPTA”.

Cumprir decidir.

2 – Dispõe o artº 27º, n.º 2 do ETAF que “compete ainda ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo pronunciar-se, nos termos estabelecidos na lei de processo, relativamente ao sentido em que deve ser resolvida, por um tribunal tributário, questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e se possa vir a colocar noutros litígios”.

Por sua vez, estabelece o artº 93º, n.º 1 e 3 do CPTA que:

“Quando à apreciação de um tribunal administrativo de círculo se coloque uma questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e possa vir a ser suscitada noutros litígios, pode o respectivo presidente determinar que no julgamento intervenham todos os juizes do tribunal, sendo o quórum de dois terços, ou, em alternativa, proceder ao *reenvio prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo*, para que este emita pronúncia vinculativa sobre a questão no prazo de três meses (nº 1).

E “o reenvio prejudicial previsto no n.º 1 não tem lugar em processos urgentes e implica a remessa dos articulados produzidos, podendo a apreciação da questão ser liminarmente recusada, a título definitivo, quando uma formação de três juizes de entre os mais antigos da secção de contencioso administrativo do Supremo Tribunal Administrativo considere que não se encontram preenchidos os pressupostos do reenvio ou que a escassa relevância da questão não justifica a emissão de uma pronúncia” (nº 3).

Importa, desde já referir que, na ausência de disposição própria, este último preceito tem aplicação na área do Contencioso Tributário do STA, face ao disposto no art. 2º, alínea c) do CPPT.

De harmonia com as citadas disposições legais, são, assim, pressupostos do reenvio prejudicial: a) que o processo não seja urgente; b) que se trate de uma questão nova; b) que suscite dificuldades sérias de interpretação; c) que possa vir a ser suscitada noutros litígios e d) a escassa relevância da questão não justifique a emissão de uma pronúncia.

Posto isto e voltando ao caso em apreço, vejamos se se verificam os citados pressupostos.

Como refere o Exmº Juiz Conselheiro Presidente do TAF de Braga, a novidade das questões suscitadas neste processo resulta, desde logo, de as normas aplicáveis serem recentes, posto que surgiram com as alterações que foram introduzidas ao Código das Custas Judiciais pelo Decreto-Lei n.º 324/03 de 27/12, que entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2004.

Por outro lado e até à data, não se conhecem casos em que tenha sido preciso usá-las. Situação que, decerto, é comum a muitos outros tribunais de 1ª instância.

As dificuldades da interpretação das regras legais em apreço são, também, evidentes, como bem reflecte a petição daquele Magistrado e que aqui damos por reproduzida para todos os efeitos legais.

Evidente é também que estas questões se colocarão, necessariamente, em múltiplos litígios - tantas quantas as impugnações judiciais que terminem com sentença, nos termos do artº 122º do CPPT.

Por último, as questões colocadas ao Tribunal não são de escassa relevância. Pelo contrário, é importante definir se nos processos de impugnação judicial que terminem com sentença há redução da taxa de justiça a metade, não havendo lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente; se a não haver essa redução, há lugar a pagamento de taxa de justiça subsequente e em caso de haver lugar ao pagamento de taxa de justiça subsequente, qual o momento e prazo para efectuar o pagamento.

Importância que resulta não só do relevo das questões em si, como da multiplicidade de situações a abranger pelas mesmas. Além de a pronúncia deste Tribunal assegurar uma desejável uniformidade de procedimentos nos tribunais tributários de 1ª instância, com a igualdade, certeza e segurança que devem ser apanágio das condutas judiciais, assim se evitando a multiplicidade de recursos jurisdicionais, pois sem tal pronúncia decerto que estes virão a ser numerosos, com a consequente anulação das respectivas decisões.

Acresce que o processo não é urgente.

Sendo assim, temos que concluir que se encontram preenchidos os pressupostos previstos dos artºs 27º, n.º 2 do ETAF e 93º, n.ºs 1 e 3 do CPTA.

3 – Nestes termos e em conferência, os juízes que integram a formação referida no n.º 3 do artigo 93º do CPTA acordam em não recusar liminarmente a apreciação das questões de direito colocadas no presente processo, que assim prosseguirá seus termos, com distribuição pelos juízes que integram o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

## Acórdão de 18 de Junho de 2008.

### Assunto:

*Oposição de julgados. Falta de identidade de situações de facto.*

### Sumário:

*Não se verifica o pressuposto legal de prosseguimento do recurso por oposição de julgados, nos termos do disposto no artº 30º, alínea b') do ETAF, na anterior redacção, se os acórdãos em confronto tiverem subjacentes situações fácticas completamente distintas, já que não se pode entender que exista entre eles a identidade substancial de situações necessárias para que se possa concluir que os juízos em sentidos contrários neles formulados envolvem contradição.*

Processo n.º 792/07-50.

Recorrente: Rojão Car – Automóveis, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Rojãocar - Automóveis, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu, no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, impugnação judicial contra o acto de liquidação de IVA e juros compensatórios, relativo ao exercício de 1995, no valor global de 2.087.307\$00.

O já Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, por sentença datada de 15/2/05, julgou procedente a impugnação judicial e, em consequência, anulou aquele acto tributário.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão datado de 9/3/06, concedeu parcial provimento ao referido recurso e revogou a sentença recorrida, julgando a impugnação improcedente em relação ao montante do IVA fixado, mas procedente em relação aos juros compensatórios, decretando, nesta parte, a anulação da liquidação.

Deste acórdão, a impugnante interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 30/11/05, prolatado pela Secção do Contencioso Tributário do STA, in rec. n.º 622/05.



Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos.

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Norte considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para alegações nos termos do artº 284º, n.º 5 do CPPT.

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1ª- A questão prévia invocada justifica-se face ao tempo passado sobre o ano de 1995, a que respeita o IVA que está em causa; já que

2ª- Foi atingido pela prescrição, segundo o artigo 34º, n.º 1 do CPPT, atento o facto do prazo ter sido encurtado para 8 (oito) anos, pela Lei Geral Tributária (LGT);

3ª- A prescrição é conhecida oficiosamente, nos termos do artigo 175º do CPPT;

4ª- É inquestionável que, previamente à decisão final não foi realizada a audiência da interessada; que é obrigatória à face da lei;

5ª- Consequentemente, o acto tributário esqueceu o exercício dos princípios do contraditório e de que não podia passar-se à exigência do referido IVA sem, previamente, ser possibilitado o exercício daquele princípio; e

6ª- A omissão da dita audiência constitui vício de forma do procedimento tributário que afecta a decisão tomada, passível de anulação.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 124 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. A matéria de facto fixada não permite o conhecimento da prescrição do imposto impugnado.

2. O acórdão em recurso encontra-se em plena sintonia com os acórdãos fundamento quanto à aplicabilidade do art. 100º do C.P.A. em sede do procedimento tributário.

3. Apenas teve em conta uma circunstância — a posterior audição do contribuinte em processo de reclamação — que não estava presente nos demais acórdãos.

4. E daí extraiu uma consequência própria, única e não reproduzível naqueles — a sanção da ilegalidade verificada.

5. Não se verifica, pois, a apontada divergência de julgados pelo que o recurso deve ser julgado findo, nos termos do art. 284º, 5 do C.P.P.T.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, uma vez que “nas alegações de fls. 118 (feitas ao abrigo e para o efeito do artº 284, n.º 3 do CPPT) o Recorrente não demonstrou oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, que indicou a fls. 143, pois que confrontou o acórdão recorrido apenas com acórdãos que não escolheu para fundamento do recurso”.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, nenhuma apresentou qualquer resposta.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A impugnante dedica-se ao comércio de veículos automóveis;

B) A escrita da impugnante dos anos de 1995, 1996 e 1997 foi inspeccionada;

C) Do relatório da inspecção extracta-se: 2.5.1 DESCRIÇÃO DA ACTIVIDADE: a empresa dedica-se ao comércio de veículos automóveis, mais especificamente à compra e venda de carros usados, sendo a maioria deles adquiridos no mercado intracomunitário;

2.6. REGIME TRIBUTÁRIO DOS ANOS EM ANÁLISE:

ii. 2.6.2. IVA...parte do IVA que incide nas transacções foi liquidado pelo regime de bens em 2ª mão;

iii. 2.7 APURAMENTO DO RESULTADO FISCAL: os resultados declarados e apresentados pela empresa, através da declaração de rendimentos m/22, foram os seguintes:

	1994	1995	1996	1997
Resultado Líquido .....	(764\$00)	121.872\$00	757.986\$00	203.746\$00
Resultado Fiscal .....	(764\$00)	221.220\$00	1.395.461\$00	241.246\$00

(...) verifica-se um crescimento nos resultados apresentados pela empresa até ao exercício de 1996...

4. OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS: 4.1.1 a impugnante tem contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal; 4.2.1 os registos contabilísticos estão em dia: a contabilidade encontra-se em dia, com um atraso não superior ao permitido pelo artigo 98/4 do CIRC, os documentos de suporte estão arquivados num único diário e encontram-se em boa ordem;...

iv. 5. ANÁLISE CONTABILÍSTICO-FISCAL; 5.1 INSUFICIÊNCIAS E IRREGULARIDADES;

5.1.1 TESOURARIA – CAIXA, BANCOS E EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS: todos os movimentos

financeiros contabilizados, passam pela conta Caixa (...); para não apresentar saldos credores, foram efectuados ainda movimentos a débito, considerados como empréstimos de sócios, num total de PTE 8.650.000\$00 referente ao exercício de 1995; (...) os documentos de suporte a esses montantes, são meros documentos internos de contabilidade, sem qualquer suporte legal; retirando esses montantes aos valores lançados a débito, teremos, então os seguintes saldos credores mensais:

1995			
	Saldo devedor	Suprimento incluído no saldo	Novo saldo/credor
Janeiro .....	31.350	1.250.000	- 1.218.650
Fevereiro .....	7.994	1.050.000	- 1.042.006
Maió .....	1.812	580.000	- 578.188
Junho .....	7.235	640.000	- 632.765
Julho .....	1.462	4.230.000	- 4.228.538
Outubro .....	36.542	900.000	- 863.548

Após análise, por amostragem, aos documentos contabilísticos, verificou-se que as compras são, em grande parte, registadas na contabilidade aquando da venda, ou então, de acordo com informações do técnico de contas quando lhes são fornecidos os documentos, que por norma são-lhe entregues tardiamente; esta situação leva a que haja um desfasamento entre os recebimentos e os pagamentos, havendo meses em que as compras são lançadas em conjunto, e a conta Caixa creditada por valores superiores, não havendo especialização mensal das contas conforme vem definido no POC; quanto ao meio de pagamento dessas mesmas compras, não foi possível retirar qualquer conclusão (...) de acordo com informação do Sr Mário, as compras no mercado interno, foram efectuadas em numerário, ou então trocavam divisas e depositavam na conta de um amigo, sendo depois pago lá em numerário; não foi apresentado qualquer comprovativo dessa troca de dinheiro em moeda estrangeira;

v. 5.1.2 COMPRAS: os montantes registados e declarados na contabilidade foram os seguintes:

1995	1996	1997
80.398.958,00	297.122.994,00	394.190.762,00

No exercício de 1995, e conforme os registos contabilísticos, a maior/a das compras respeitam ao mercado interno — cerca de 90% — sendo as restantes 10% aquisições intracomunitárias (AIC); nos exercícios de 1996 e 1997... a maioria das [das compras] AIC [aquisições intracomunitárias];

vi. 5.1.2.1 IRREGULARIDADES DETECTADAS – NA CONTABILIZAÇÃO; 1995: foram registadas em duplicado as seguintes viaturas:

A viatura PX-38-16, foi adquirida ao s.p. Luís Filipe Marques Cabral, registado em IVA, e ao particular Maria Albertina Pimenta Rodrigues — tendo como documento de suporte um recibo interno de compra; a viatura VX-43-46, foi adquirida duas vezes a dois s.p. particulares, em Junho e em Julho, sendo vendida a um terceiro em Agosto; a viatura 01-33-BC, foi adquirida em 29/05/95 e em 15/08/95 a dois s.p. diferentes, e vendida em 30/11/95 a um terceiro s.p. particular;

vii. 1996: na contabilidade de 1996, foram registadas AIC de viaturas que respeitam ao exercício de 1995; são elas:

Viatura	Data Documentos	Doc. Interno	Data Registo	Valor 3.122
16-25-GG	02-11-1995	30	31-01-1996	3.606.574
67-39-GO	18-11-1995	58	29-02-1996	2.129.391
67-40-GG	01-11-1995	94	31-03-1996	3.345.196
35-00-GH	03-11-1995	95	31-04-1996	3.069.807
67-41-GG	13-10-1995	159	30-04-1996	3.069.807
BIT-SEÓO	05-09-1995	219	31-05-1996	1.961.216
<i>Total. ....</i>				<b>15.408.653</b>

Como não constam das existências finais de 1995, **não há alteração para efeitos de IRC;**

viii. 5.1.2.2 IRREGULARIDADES DETECTADAS – NO SISTEMA VIES: foram detectadas anomalias nas AIC entre o sistema VIES e os valores registados nas declarações periódicas do s.p.; parte dessas divergências são justificadas pelo descrito no ponto anterior; no entanto, após terem sido

retiradas todas as AIC registadas na contabilidade (.) e confrontadas com os valores declarados no sistema VIES, verificam se omissões de registo:

1. a) Aquisições declaradas no sistema e não registadas pelo s.p.

	1995	1996	1997
1º Trimestre .....		6.121.400	1.546.650
2º Trimestre .....		1.546.650	5.351.900
3º Trimestre .....	<b>392.800</b>	1.260.000	1.743.050
4º Trimestre .....		6.407.456	3.844.530
<i>Total</i> .....	<b>392.800</b>	15.335.506	12.486.130

Estas aquisições não constam na contabilidade do sujeito passivo verificando-se, assim, omissões de compras nos montantes referidos no quadro acima, valores esses obtidos tendo em linha de conta o câmbio utilizado pelo s.p., uma vez que não foram detectadas oscilações acentuadas entre o utilizado na contabilidade e o declarado no sistema;

2. b) Aquisições Registadas pelo S.P. e Não declaradas no sistema, – (...) ix. 5.1.3. INVENTÁRIOS: os valores declarados através dos elementos de contabilidade para as existências finais são os seguintes:

1995	1996	1997
6.970.000,00	34.724.943,00	65.411.261,001

Encontram-se devidamente valorizados; de acordo com o exposto no ponto anterior, conclui-se que os inventários não são elaborados por contagem física, como deveriam ser, mas sim por contagem através dos documentos, razão pela qual não foram detectadas divergências em termos de controlo quantitativo das viaturas;

x. 5.1.4 VENDAS: os montantes declarados são os seguintes:

1995	1996	1997
77.729.210,00	275.850.196,00	369.964.824,00

A maioria das vendas são efectuadas a particulares e transmitidas pelo regime de bens em segunda mão; foi controlada a numeração das facturas, não tendo sido detectada qualquer falha; no que respeita às viaturas registadas em duplicado, referidas no ponto 5.1.2.1 do relatório, foram vendidas em 1996 e 1997, através dos seguintes documentos:

Viatura	Data Venda	Doc.	Preço de Venda
PX-38-16 .....	28/3/96	FT79	700.000,00
VX-43-46 .....	29/2/96	FT71	1.500.000,00
01-33-BC .....	22/12/97	FT352	1.220.000,00

Verificando-se que o proveito da venda está registado; quanto às compras omitidas, referidas no ponto 5.1.2.2-a) do relatório, não se encontram reflectidas na contabilidade as vendas correspondentes, concluindo-se que existem de igual forma, omissões de vendas nos exercícios de 1995, 1996 e 1997; os montantes serão determinados no ponto 6.2.1 do relatório; (..)

5.1.5.MARGENS: (...) as margens são bastante divergentes, não havendo uma política definida para a marcação dos preços; não existe um critério definido quanto à contabilização do custo das viaturas, ou seja (situação para 1995, apenas): as despesas acessórias com a mercadoria, por vezes foram contabilizadas na conta 31, que seria a mais correcta, mas outras foram contabilizadas na conta 62, que não entrou aqui para o cálculo da margem, influenciando-a para mais em 1995; tendo em conta a relação custo/margem conclui-se que as viaturas cujo preço de custo é mais elevado, têm um valor acrescentado menor;

E de referir que as margens testadas são superiores às declaradas, em parte porque não foram incluídos nas mesmas algumas despesas acessórias que em alguns casos foram contabilizadas, posteriormente na conta 31, não sendo imputadas directamente ao custo específico da viatura;

Tendo em linha de conta as irregularidades detectadas, quer nos inventários, quer nas compras, conclui-se que as margens declaradas não oferecem qualquer credibilidade;

ix. 5.1.6 OUTROS ELEMENTOS:

1) Transportes Intra com unitários: o transporte das viaturas adquiridas à Bélgica e Alemanha, é efectuado pela transportadora José Lima;... pode-se verificar o seguinte:

- a) Os documentos não mencionam o n.º de identificação fiscal;
- b) Referem-se a facturas, não tendo qualquer numeração impressa;

c) Liquidam IVA — situação correcta, de acordo com o n.º 11 do artigo 6º CIVA — mas não deram cumprimento ao disposto no n.º 29 do CIVA; o IVA não foi deduzido pela empresa objecto de exame; perante esta situação, foi prestada a respectiva informação — extra-relatório — para apuramento da responsabilidade da entrega do imposto;

d) Foi comparado o n.º de viaturas constantes nos documentos de transporte com as viaturas adquiridas na Bélgica e Alemanha em 1995, estando registadas em ambas as situações 72 viaturas, não havendo assim divergências. No entanto é de referir que os documentos de transporte não oferecem qualquer credibilidade, pelos motivos acima expostos.

2) INSPECÇÃO DE VIATURAS, – foi efectuado um controlo, por amostragem, ao exercício de 1996, das viaturas inspeccionadas; para tal compararam-se as matrículas constantes dos documentos emitidos pela empresa que prestou o serviço de inspecção, com as das registadas na contabilidade, não tendo sido detectadas divergências, pelo que não se justificou intensificar os testes nesta área, para o exercício de 1996, e restantes;

3) CONTROLO DVL – DECLARAÇÃO DE VEÍCULOS LIGEIOS: (...) foi conformado o n.º dos DVL com os constantes na contabilidade, não tendo sido detectadas omissões de registo;

xi. 6.1.8.1 IRREGULARIDADES – VIES E LIQUIDAÇÃO INTERNA:

1. Falta de Liquidação de IVA nas Aquisições Intracomunitárias das Viaturas – DL 504-G/85 de 30/12, DL 199/96, de 18/10 e RITI — refere-se a aquisições intracomunitárias, tendo em conta o disposto nos artigos 1º 1º e 5º do RITI, cujo imposto era devido cá e não foi liquidado pelo s.p.;

2. Falta de liquidação de IVA nas AIC sobre o Imposto Automóvel — artigo 17º do RITI e n.º 5 artigo 16º CIVA

3. Falta de Liquidação de IVA nas Transmissões Internas de Veículos Adquiridos na Comunidade a Particulares ou a S.P. que Transmitiram no seu País pela Margem (neste caso quando entrou em vigor o DL 199/96) — pelo facto de terem incluído na base para liquidação do imposto, o imposto automóvel e em alguns casos outras despesas acessórias;

xii Desta forma, foram efectuados os cálculos necessários ao apuramento do imposto em falta, por cada exercício e período, tendo em linha de conta a data efectiva a partir do qual o mesmo se encontra em falta — para tal tiveram que ser percorridos todos os documentos de compras, venda e DVL (declaração de veículos ligeiros);

xiii as correcções resumidas nos montantes que se seguem:

1. a) FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA NAS AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS:

Trimestre	1995	1996	1997
03T.....	0	3.841.215	437.006
06T.....	0	2.791.718	367.268
09T.....	998.255	2.670.391	1.264.655
12T.....	1.433.371	2.853.755	0
<i>Total</i> .....	2.431.626	12.139.079	2.068.929

2. b) FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA NAS AIC SOBRE O IMPOSTO AUTOMÓVEL:

Trimestre	1995	1996	1997
03T.....	0	1.217.853	2.170.295
06T.....	0	4.207.804	2.557.988
09T.....	0	3.016.899	2.441.570
12T.....	1.173.981	3.327.707	
<i>Total</i> .....	<b>1.173.981</b>	11.770.263	8.985.058

## 3. c) FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA NA VENDA

Trimestre	1995	1996	1997
03T .....	0	3.464.173	3.188.562
06T .....	0	7.385.499	5.868.320
09T .....	0	<b>10.783.459</b>	12.102.751
12T .....	<b>1.179.392</b>	12.707.495	3.154.390
<i>Total</i> .....	<b>1.179.392</b>	<b>34.340.662</b>	23.314.023

xiv. 5.1.8.2 IRREGULARIDADES – Falta de Liquidação sobre as AIC não registadas na contabilidade: sobre as omissões descritas nos pontos 5.1.2.2 — a) e 5.1.4, incidirá IVA à taxa de 17%;

xv. 5.1.8.3 IRREGULARIDADES: o IVA foi liquidado e deduzido pela aquisição, razão pela qual não se propõe o mesmo para efeitos de cálculo de juros;

xvi. CONCLUSÕES E PROPOSTAS: 6.1 - CONCLUSÕES: do exame efectuado, conclui-se que a contabilidade apresenta diversas irregularidades; foram detalhadamente descritas as omissões e inexactidões que em síntese são:

a. Os fluxos financeiros da empresa não reflectem a realidade dos registos, apresentando saldos credores de caixa, suprimidos por entradas de sócios, cujos documentos comprovativos dessas mesmas entradas não foram apresentados, apesar de solicitados — extractos bancários;

b. Omissões de compras, detectadas através do sistema VIES, que afecta o controlo transacções Intracomunitárias;

c. Não organização da contabilidade de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade com os princípios contabilísticos, salientando-se o principio da especialização exercícios;

d. Elaboração de inventários por controlo de documentos e não por contagem física;

e. Omissão de vendas;

f. Falta de liquidação de IVA

xvii. 6.2 - PROPOSTAS:

xviii. 6.2.1 - IRC: face ao exposto e às inexactidões encontradas, verifica-se que elementos de escrita não traduzem a verdadeira situação patrimonial do contribuinte nem os resultados efectivamente obtidos, pelo que, dada a impossibilidade de proceder ao seu apuramento de uma forma clara e inequívoca, propõe-se que o mesmo se faça com recurso a métodos indiciários, conforme preceitua o disposto na alínea d) n.º 1 do artigo 51º do CIRC, sendo o resultado fiscal, apurado nos termos da alínea a) e d) do artigo 52º do mesmo Código; assim, são propostas as seguintes correcções:

xix. CÁLCULO DOS PROVEITOS OMITIDOS: para cálculo das vendas omitidas, propõe-se o seguinte: 1995 e 1996: que as vendas omitidas sejam determinadas, tendo em linha de conta as irregularidades descritas no presente relatório, e em especial referido no ponto 5.1.1 – Tesouraria — suprimimentos sem documentos de suporte legal para evitar saldos credores de Caixa — sendo as omissões nos montantes suprimimentos efectuados; assim:

	1995	1996
Vendas declaradas .....	77.729.210,00	275.850.196,00
Correcção .....	8.650.000,00	17.780.000,00
Vendas Corrigidas .....	86.379.210,00	293.630.196,00

(...) Em face das correcções propostas, os resultados corrigidos para efeitos de IRC nos exercícios de 1995, 1996 e 1997, serão os seguintes:

Rubricas	Valores propostos		
	1995	1996	1997
Proveitos .....			Declaração ainda não
Vendas de mercadorias .....	86.379.210	293.630.196	398.550.008
Vendas de produtos .....	0		
Prestações de serviços .....	334.103	1.422.993	6.088.487
Volume de negócios .....	86.713.313	295.053.286	404.638.495
Outros proveitos .....	1	97	3.504
Total dos proveitos .....	86.713.313	295.053.286	404.461.999
Custos .....	-	-	-
Mercadorias .....	-	-	-
Existências iniciais .....	0	6.970.000	34.724.943

Rubricas	Valores propostos		
	1995	1996	1997
Compras . . . . .	80.791.758	312.458.500	406.676.892
Existências finais . . . . .	6.970.000	34.724.943	65.411.261
Custo das existências vendidas . . . . .	73.821.758	284.703.557	375.990.574
Fornecimentos e serviços externos . . . . .	2.758.802	3.760.633	8.798.508
Custos com pessoal . . . . .	1.522.560	2.575.300	2.910.000
Custos financeiros . . . . .	0	0	129.358
Outros custos . . . . .	151.757	309.220	510.759
Total dos custos . . . . .	78.254.877	291.348.440	388.339.199
Resultado liquido . . . . .	8.458.436	3.704.846	453.469
A acrescer . . . . .	19.984	135.109	37.500
A deduzir . . . . .	0	0	0
Prejuízo fiscal . . . . .	-	-	-
Lucro fiscal . . . . .	8.478.420	3.839.955	415.969
Taxa irc . . . . .	36%	36%	36%
Imposto . . . . .	3.052.231	1.382.384	149.749

## xx. 6.2.2 - IVA

## xxi. 6.2.2.1 CORRECÇÕES TÉCNICAS: elementos registados na contabilidade: (...)

IVA em falta referente às compras não declaradas - taxa 17%						
	1995		1996		1997	
	Base	Imposto	Base	Imposto	Base	Imposto
1º Trimestre . . . . .			6.121.400	1.040.638	1.546.650	262.931
2º Trimestre . . . . .			1.546.650	262.931	5.351.900	909.823
3º Trimestre . . . . .	392.800	66.776	1.260.000	214.200	1.743.050	296.319
4º Trimestre . . . . .			6.407.456	1.089.268	3.844.530	653.570
<i>Total . . . . .</i>	392.800	66.776	15.335.506	2.607.037	12.486.130	2.122.643

## 6.2.2.2 Correções - Métodos Indiciários

Apuramento do IVA em falta/presunções			
	1995	1996	1997
Base . . . . .	8.650.000	17.780.000	28.585.184
Taxa de IVA . . . . .	17%	17%	117%
Imposto Em Falta . . . . .	1.470.500	3.022.600	4.859.481

D) Em 2000.01.28, o Presidente da Comissão de Revisão decidiu: ... com base nos fundamentos invocados no laudo do vogal da Fazenda Pública e relatório dos Serviços de Fiscalização, decido manter os valores fixados para efeitos de IRC/IVA, com referência aos exercícios de 1995 e 1996 e efeitos de IVA o exercício de 1997;

E) Do laudo do vogal da Fazenda Pública extracta-se: ...4 — o vogal do sujeito passivo, na Comissão de Revisão referiu que as viaturas apontadas como omissas em compras, foram facturadas pela empresa, tendo apresentado facturas de venda de algumas dessas viaturas; no entanto na reunião da Comissão, e pelos elementos constantes no processo, o Vogal da Fazenda Pública não pode comprovar se efectivamente essas facturas de venda foram registadas na contabilidade, além de que, do mesmo modo, não foi demonstrado que as facturas de aquisição encontradas em falta, foram registadas na contabilidade; assim, tendo em conta o relatório de exame, e as informações do VIES, pode concluir-se haver omissão no registo de compras nos exercícios de 1995, 1996, 1997;

a. 5 — Além destas anomalias, há que destacar o seguinte facto:

todos os movimentos financeiros passam pela conta Caixa, não havendo praticamente, a utilização da conta Depósitos à Ordem; por este facto não está reflectida na contabilização a utilização de cheques, quando se sabe que, pelo menos para pagamento do IVA apurado nas declarações periódicas, são utilizados cheques; esta situação leva a concluir que há movimentos financeiros que não estão reflectidos na contabilidade;

b. 6 — Perante todas as anomalias apontadas aos elementos de escrita, o Vogal da Fazenda Pública, considera haver motivos para concluir que a contabilidade e os valores declarados, não reflectem a

verdadeira situação patrimonial da empresa e os resultados efectivamente obtidos; havendo omissão de custos, e como consequência os correspondentes proveitos, que de qualquer modo seriam necessários para fazer face a esses custos, e não sendo possível quantificar com rigor os resultados obtidos, haverá motivo para que a sua determinação seja feita nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 51º do CIRC;

c. 7— Quanto aos critérios utilizados para a estimativa do volume de negócios e resultados a fixar, o Vogal da Fazenda Pública, considera aceitável os utilizados no relatório de exame à escrita e que serviram de base à fixação, na medida em que, os valores contabilizados como empréstimos de sócios, não foram devidamente comprovados;

d. 8 — Tendo em atenção estes factos, o vogal da Fazenda Pública propõe, que sejam mantidas as fixações do Resultado Tributável e do Volume de Negócios dos exercícios de 1995 e 1996 (...)

e. Para 1997 propõe-se que o Volume de Negócios que serve de base à determinação do IVA em falta por métodos indiciários neste exercício, seja fixado, tendo em conta o proposto pela fiscalização, ou seja, aplicando a margem apurada pela fiscalização, ao custo da Existência Vendida corrigido, após informação do NCAI/CLQ, conforme se demonstra a seguir:

1997	Declarado	Proposto	Diferença	IVA em falta
Vendas .....	369.964.824\$	395.271.110\$	25.306.286\$	4.302.068\$
P.Serviços .....	6.088.487\$	6.088.487\$	-	
Volume de Negócios .....	376.053.311\$	401.359.597\$	25.306.286\$	
Ex. Iniciais .....	34.724.943\$	34.724.943\$	-	
Compras .....	394.190.762\$	403.583.593\$	9.392.830\$	
Ex.Finais .....	65.411.261\$	65.411.261\$	-	
C.E.V.C. ....	363.504.444\$	372.897.275\$	9.392.830\$	

f. Em conclusão, o Vogal da Fazenda Pública propõe, que seja deferida parcialmente a reclamação do contribuinte relativamente a 1997, fixando-se o volume de negócios em PTE 401.359.597\$00, corrigindo o declarado em PTE 25.306.286\$00, de que resulta IVA em falta no valor de PTE 4.302.068\$00,

F) Em 2000.07.31, a impugnante reclamou (a fls. 2 e seguintes do processo administrativo apenso);

G) Em 2001.04.24, foi comunicada a intenção de indeferimento parcial da reclamação apresentada (a fls. 197 e 198 do processo administrativo apenso aos autos);

H) Em 2001.05.08, a impugnante exerceu o direito de audição, por escrito (a fls. 199 a 200 do processo administrativo apenso);

I) Em 2001.07.05, por despacho do Director de Finanças Adjunto, a reclamação indeferida (a fls. 203 do processo administrativo apenso);

J) E, em 2001.07.12, este despacho foi notificado à impugnante (a fls. 204 e 205 do processo administrativo);

K) Em 2001.09.18, a petição de impugnação deu entrada no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu.

3 – Em primeiro lugar, há que apreciar a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer.

Como vimos, alega aquele Ilustre Magistrado que o presente recurso deve ser julgado findo, uma vez que a recorrente, nas sus alegações de fls. 118, não demonstrou existir oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão que elegera como fundamento, tal como lhe competia, uma vez que confrontou aquele acórdão apenas com acórdãos que não escolheu para fundamento do recurso.

Mas não cremos que seja, efectivamente, assim.

Com efeito, nas citadas alegações, o recorrente começa por referir que “existindo jurisprudência em contrário ao que foi decidido no mencionado Acórdão, dando razão a posição idêntica à que o contribuinte sempre defendeu, quanto à obrigatoriedade que impende sobre a Administração Tributária, da observância do Código do Procedimento Administrativo (CPA), designadamente dos artigos 8.º e 100.º, por força do artigo 2.º, n.ºs 6 e 7...”, transcreveu, de seguida, para sustentar tal afirmação, os sumários de alguns arestos do TCA e do STA, que não elegera como fundamento.

Todavia e a terminar, acrescenta que “na mesma matéria de obrigatoriedade de audição prévia ao acto tributário de liquidação, à jurisprudência que se deixa apresentada pode acrescentar-se:...O Acórdão de 30/11/2005, do STA, Proc. n.º 622/05”, ou seja aquele que, precisamente, indicou como tido por fundamento.

Aliás, no próprio requerimento de interposição de recurso, o mesmo aresto é indicado como um, de entre outros que citou, em que existe “oposição manifesta” com o acórdão recorrido.

Sendo assim, a conjugação de todos estes factores, a nosso ver, consequência que o recorrente não só confrontou o acórdão recorrido com o acórdão que elegera como fundamento, mas também pretendeu demonstrar, de forma expressa, que entre eles existia essa mesma oposição.

Pelo que a questão agora suscitada não pode deixar de improceder.

4 – Mas e esta é a segunda questão a apreciar, será que existe a alegada oposição de julgados?

Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687º, n.º 4 do CPC).

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

Vejamos, então, se se verificam os referidos requisitos.

Desde logo, é de salientar que o acórdão tido por fundamento já transitou em julgado (vide fls. 159).

Posto isto, importa referir que, no que concerne à preterição da formalidade legal da falta de audição prévia antes da liquidação, os arestos em confronto não divergem já que em ambos se decidiu que, na vigência do CPT, esse direito de audição constituía já uma garantia do contribuinte.

E para a hipótese de esse direito não estar concretizado em qualquer das formas especiais do procedimento tributário, era aplicável subsidiariamente o art. 100º do CPA, que consagra o direito de audição aos interessados antes de ser tomada a decisão final, por tal resultar do espírito do artº 268º da CRP.

A divergência entre os arestos em confronto assenta, apenas, no facto de saber se aquela formalidade legal se deve ter por sanada, se não mesmo por inexistente, dado ter sido dado ao impugnante, no decorrer da reclamação graciosa, o direito de se pronunciar previamente à liquidação.

No acórdão recorrido escreveu-se que “esta preterição de formalidade legal in casu se deve ter por sanada senão mesmo por inexistente porquanto tendo havido reclamação da liquidação e tendo no decorrer da reclamação sido dado ao contribuinte o direito de se pronunciar previamente à decisão sobre tal reclamação sendo o acto administrativo impugnado resultante desta decisão já não poderá falar-se nessa omissão.

Significa o exposto que se deu possibilidade ao recorrente de exercer esse direito no decorrer do procedimento liquidatário pelo que o acto administrativo da liquidação que culmina tal procedimento não está assim inquinado por tal ilegalidade”.

No acórdão fundamento decidiu-se que, não obstante a impugnante ter tido a possibilidade de se defender na reclamação que deduziu contra a liquidação em causa, não tendo assim sido precludidos os seus meios de defesa, na verdade sempre se tornava indispensável o cumprimento daquela formalidade legal, que é essencial, uma vez que a reclamação graciosa é um meio de reacção subsequente, “de passo que o direito de audição é prévio”.

Ora, do cotejo dos dois acórdãos constata-se que as decisões proferidas têm subjacentes situações fácticas completamente distintas. No recorrido, o exercício do direito de audição prévia do impugnante no decurso da reclamação graciosa que deduziu. No acórdão fundamento, apenas a dedução de reclamação graciosa da liquidação.

Pelo que, não se pode entender que exista a identidade substancial de situações necessária para juízos em sentidos contrários formulados envolverem contradição, não podendo, por isso, considerar-se que existe “antítese discursiva” entre os arestos em confronto.

5 – Por último e como vimos, o presente recurso funda-se em oposição de julgados.

“Nele não se cuida senão de apreciar a bondade da solução encontrada pelo recorrido, posto em contraponto com o fundamento.

Imprescindível é, pois, que ocorra a apontada oposição.

Na falta dela, nada se pode apreciar. O poder jurisdicional do tribunal de recurso, quando não haja oposição, esgota-se com a afirmação da respectiva falta.

Ora, a recorrente quer que este Tribunal conheça, no âmbito deste recurso, a questão da extinção, pela prescrição, da obrigação exequenda.

Independentemente de saber se, caso se constataste a alegada oposição entre os dois acórdãos em confronto, poderia o tribunal apreciar a prescrição, o facto é que, na falta de oposição, o não pode fazer” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 8/11/06, in rec. n.º 1.177/04).

6 – Nestes termos, acorda-se em julgar findo o presente recurso.

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

Lisboa, 18 de Junho de 2008. – *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) – *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* – *António Francisco de Almeida Calhau* – *António José Martins Miranda de Pacheco* – *Domingos Brandão de Pinho* – *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* – *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido conforme declaração junta).



**Voto de vencido**

Votei vencido por entender que há oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito que é a de saber se a audição do contribuinte no procedimento de reclamação graciosa, sana a preterição de tal audição antes da liquidação.

No acórdão recorrido entendeu-se que a preterição de tal formalidade no procedimento de liquidação fica sanada se o contribuinte tiver oportunidade de se pronunciar no procedimento de reclamação. No acórdão fundamento decidiu-se que esse direito de audição tem de ser prévio em relação à liquidação e que é irrelevante para tal efeito a audição no procedimento subsequente de reclamação graciosa.

Lisboa, 18 de Junho de 2008. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.



---

## **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.

---