



DIÁRIO DA REPÚBLICA

27 de Janeiro de 2009

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 4.^o trimestre de 2008

Acórdão de 22 de Outubro de 2008.**Assunto:**

Oposição de julgados. Regimes legais diferentes.

Sumário:

Não há oposição entre dois acórdãos se estes divergiram na eleição do quadro normativo a aplicar à questão em apreço.

Processo n.º 52/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Sociedade Gestora do Autódromo Fernanda Maria Pires da Silva, S.A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Sociedade Gestora do Autódromo Fernanda Maria Pires da Silva, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 2000.

Aquele Tribunal, por sentença datada de 18/11/05, julgou improcedente a impugnação judicial, mantendo o acto de liquidação (fls. 114 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão datado de 17/4/07, revogou a decisão recorrida e anulou o acto impugnado (fls. 165 e segs.).

Deste acórdão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 13/12/05, prolatado pelo Tribunal Central Administrativo Sul, in rec. n.º 1130/06 (fls. 195).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 199 e segs.).

Por despacho do Ex.^{mo} Relator do Tribunal Central Administrativo Sul considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos (fls. 534) e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no citado artº 284º, n.º 5 (vide fls. 148).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

a) O Acórdão recorrido encontra-se em oposição com o Acórdão fundamento;

b) Deverá o acórdão recorrido ser revogado e substituído por decisão que aplique a doutrina consagrada no Acórdão fundamento no sentido de que sempre que no decurso do prazo para exercício do direito de liquidação, a Administração proceder a uma inspecção externa, “a data relevante como do início da contagem do prazo para a inspecção e efeitos de caducidade será sempre a da sua efectiva realização”, ainda que haja dilação entre o aviso de intenção de efectuar a inspecção e o respectivo início.

A sociedade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 226 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1ª- Ao contrário do que alega a Representante da Fazenda Pública, no acórdão recorrido não se julgou ao abrigo da redacção inicial do artº 45º da LGT, antes, aplicou-se, e bem, o n.º 5 do artº 45º da LGT, dispositivo legal este que não integrava a redacção inicial do artº 45º e que foi introduzido pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho;

2ª - No acórdão fundamento, pura e simplesmente, não se aplicou o referido n.º 5º do artº 45º da LGT por se haver considerado que, à data dos factos, isto é à data da notificação da instauração do procedimento de inspecção tributária - (4 de Abril de 2000) -, tal inexistia na ordem jurídica;

3ª- Mas, caso se considerasse, por mera necessidade de raciocínio, que em ambos os casos o n.º 5 do artº 45º da LGT já se encontrasse em vigor, não se poderia falar em contradição de julgados porquanto, não é possível apurar-se qual a decisão que resultaria do acórdão fundamento, caso houvesse sido aplicado tal preceito, pela simples razão que a sua aplicação nem sequer foi equacionada.

4ª- Os pressupostos de admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência previsto nos artºs 280º do CPPT e 27º do ETAF e concretizados pela jurisprudência, relativos à identidade dos fundamentos de direito e da legislação aplicável, por um lado, à identidade de situações de facto, por outro e à inexistência de soluções/decisões opostas, por último, não se verificam no caso vertente;

5ª- Ao consagrar o n.º 5 do artº 45º da LGT, o legislador pretendeu encurtar o prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos consagrado no n.º 1 do mesmo artigo, “... criando, deste modo,

mecanismos de celeridade na actuação da Administração Fiscal, tendo sempre como pano de fundo o reforço das garantias do contribuinte....” (cfr. Ac. do TA de 04-05-2005, Processo n.º 0965/04)

6ª- Tal como se refere no citado aresto, “... O princípio geral sobre o prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos, consagrado no artº 45º, n.º 1 da LGT, sofre uma excepção, que é aquela que resulta do n.º 5 deste preceito legal, posteriormente eliminado pela Lei n.º 32-B/02 de 30/12....”

7ª- O n.º 5 do artº 45º impunha à Administração Fiscal um prazo peremptório de caducidade, cujo decurso sem que o direito seja exercido acarreta a sua extinção.

8ª- O sentido e alcance da expressão “instaurado o procedimento de inspecção...”, só pode ser o de se considerar o momento a partir do qual a acção inspectiva é decidida, o que se consubstancia numa ordem de serviço, notificada ao contribuinte e, portanto, anterior ao início efectivo e material da inspecção, como, aliás, decorre do disposto no artº 49º do RCPIT.

Subsidiariamente, se porventura esse Venerando Tribunal considerar necessária a prolação de Acórdão uniformizador nesta matéria, o entendimento que, nesse caso, vier a ser expandido, não poderá deixar de determinar que o prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos previsto no n.º 5 do artº 45º da LGT (redacção introduzida pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho), conta-se, no mínimo, a partir da instauração do procedimento inspectivo, isto é, a partir do momento em que o contribuinte é notificado, através de carta aviso, de que vai ser sujeito a inspecção, e não, do início (propriamente dito) dos actos materiais de inspecção.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que “ocorre a oposição de julgados, pelas razões aduzidas pela Recorrente Fazenda Pública”.

*

O acórdão recorrido deve ser confirmado, por nele se fazer a melhor interpretação do quadro legal aplicável.

Na verdade, a “ratio legis” exige - parece-me - que, sob pena de caducidade do direito de liquidar, o procedimento da inspecção se consuma dentro dos 6 meses a seguir à sua instauração; de outro modo, o prazo entre a instauração do procedimento e o seu termo duraria o tempo que a Administração Tributária quisesse, ressalvado o prazo qual de caducidade, em prejuízo do contribuinte”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- A impugnante foi notificada do lucro tributável fixado por métodos indiciários com indicação dos factos que estiveram na origem dessa tributação, assim como dos critérios e cálculos que lhe estão subjacentes, de acordo com o relatório da inspecção tributária que foi junta àquela fixação, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, do qual resultou correcções da matéria colectável com recurso a métodos indirectos e correcções aritméticas e de importâncias relativas a retenção na fonte de IRC sobre rendimentos pagos a não residentes (cfr. doc. de fls. 90 a 288 e notificação de fls. 290 a 292 do P.A. apenso aos autos).

2- Da decisão mencionada em 1, recorreu a impugnante para a Comissão de Revisão a que se refere o artº 91º, da LGT, do qual resultou a elaboração da Acta n.º 80/03 constante de fls. 299 e 300 e respectiva fundamentação constante de fls. 301 e 302 do P.A. apenso aos autos – cfr. pedido de revisão constante de fls. 304 do P.A. apenso.

3- Em 12.11.2003 foi a impugnante notificada da decisão do procedimento de revisão – cfr. fls. 305 e 306 do P.A. apenso.

4- Em 30.12.2003 veio a ser efectuada a liquidação adicional de imposto, notificada em 07.01.2004, com base na matéria tributável acordada no âmbito do procedimento de revisão referido em 2 (cfr. doc. de fls. 71 dos autos e “print informático” de fls. 82, 296 e 297 do P.A. apenso).

5- Das correcções efectuadas relativas à retenção na fonte de IRC mencionado em 1, foi efectuada a liquidação de imposto com o n.º 6420002234, em 01.10.2003- cfr “print informático” de fls. 296 dos autos.

6- Dá-se aqui por reproduzido a “Carta Aviso”, a cópia da “Ordem de Serviço”, e a “Nota de Diligência” elaborada pela inspecção tributária e notificada à impugnante no âmbito da acção de inspecção aos exercícios de 1999 e de 2000. - cfr fls. 72, 29 e 30, respectivamente, dos autos.

Foram aditados mais os seguintes factos (fls.117):

6- Em 07/02/2002, sob o número 002929, foi remetida à impugnante uma Carta Aviso, comunicando que, na sequência de despacho consubstanciado nas Ordens de Serviço n.ºs 67017 e 67018, a muito curto prazo seria objecto de acção inspectiva, abrangendo os exercícios de 1999 e 2000, carta aquela que foi recepcionada em 11/02/2002 — vd. doc de fls. 72.

7- A emissão da Carta Aviso teve subjacente um despacho superior, consubstanciado na ordem de serviço n.º 67017 a qual foi emitida em data anterior à da emissão da Carta Aviso referida em 6 – 07/02/2002-, na qual se refere expressamente aquela ordem de serviço – vd. doc. de fls. 72.

8- A acção inspectiva teve início em 19/03/2003, versando exclusivamente sobre o exercício de 2000 — cfr. doc. de fls. 29.

9- Na sequência e em resultado da acção inspectiva levada a efeito, foi efectuada em 30/12/2003, a liquidação do tributo como resulta do doc. de fls. 71.

E como factos NÃO PROVADOS aditam-se os seguintes:

Não se provou que durante o período que mediou entre a data da expedição da Carta Aviso (07/02/2002) e a do início da acção inspectiva (19/03/2003), a AT haja contactado, quer formal, quer informalmente, a contribuinte, comunicando-lhe qualquer prorrogação de prazo para o início do procedimento inspectivo.

3 – 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).

O presente processo iniciou-se no ano de 2004, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artºs 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, "...a admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

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

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

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07)

4 – Posto isto, 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. 242).

No acórdão recorrido assentou-se que o início do procedimento de inspecção para efeitos do início de contagem do prazo de caducidade de seis meses previsto no artº 45º, n.º 5 da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 15/01 de 5/6, conta-se desde a data da notificação ao contribuinte de que o mesmo se iria realizar.

Por sua vez, no acórdão fundamento, embora se tivesse decidido que esse prazo de seis meses, previsto no artº 36º, n.º 2 do RCPIT, se contava desde a data em que o procedimento de inspecção efectiva e materialmente teve lugar, a aplicação do disposto no predito artº 45º, n.º 5 não tem aqui paralelo, uma vez que “ao tempo em que a ora recorrida pretende que tal prazo se tenha iniciado...a ultrapassagem de tal prazo de seis meses previsto para o termo para o procedimento de inspecção ainda nem constituía fundamento de caducidade do direito à liquidação, apenas podendo acarretar procedimento disciplinar, porque o n.º 5 do art.º 45.º da LGT que o veio a prever, apenas foi introduzido pelo art.º 8.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, com entrada em vigor em 6.7.2001, e tal norma não ser de aplicação retroactiva...”.

É certo que no ponto n.º 5 do sumário deste aresto se faz referência, embora não indicando o número - mas pensámos que será o n.º 5, como resulta da passagem supra transcrita -, ao artº 45º da LGT, todavia esse mesmo sumário reflecte apenas a condensação do acórdão, da única responsabilidade do Relator e que pode até nem reflectir, como não reflecte, com precisão o conteúdo do mesmo. Pelo que, a partir do mesmo, não se pode fundamentar uma oposição de julgados (neste sentido, vide Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 28/5/08, in rec. n.º 41/08).

Assim sendo, não se pode falar em oposição de acórdãos, uma vez que os regimes legais à face dos quais a questão foi decidida são diferentes.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/5.

Lisboa, 22 de Outubro 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* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2008.

Assunto:

Recurso Judicial. Oposição de Acórdãos. ETAF de 2002. Taxa Municipal. Nulidade. Anulabilidade.

Sumário:

- I — Aos processos iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2004 é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002.*
- II — São pressupostos expressos dos recursos para o Pleno, por oposição de acórdãos, que se trate do mesmo fundamento de direito (o que envolve estar-se perante situações fácticas substancialmente idênticas), que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução expressa oposta.*
- III — Os artigos 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março, e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, sancionam, com nulidade, as deliberações dos órgãos autárquicos que violem as normas legais respeitantes ao lançamento dos tributos aí referidos não previstos na lei mas já não os concretos actos de liquidação abrangidos em tais deliberações.*
- IV — Assim, o acto de liquidação efectuado em aplicação de deliberação autárquica nula, inexistente ou inconstitucional padece de ilegalidade abstracta - artigos 286.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário e 204.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário - que, nos casos de cobrança coerciva, pode ser invocada até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal, mesmo que posteriormente ao de impugnação de actos anuláveis mas nunca, consequentemente, a todo o tempo.*

Processo n.º 153/08-50.

Recorrente: Gestpalma – Gestão de Espaços de Estacionamento e Comércio, Lda.

Recorrido: Município de Lisboa.

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

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

Gestpalma – Gestão de Espaços de Estacionamento e Comércio, Lda., vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo de 27 de Novembro de 2007, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra “liquidações da taxa municipal pela realização de infra-estruturas urbanísticas”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

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

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

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

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

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

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

1.º - Os actos impugnados não padecem de quaisquer vícios, por conformes à lei e regulamentos respectivamente em vigor à data das liquidações, e por disporem de todos os elementos essenciais à perfeição dos mesmos, como foi fixado na douta sentença recorrida;

2.º - Os vícios invocados pela Recorrente não são geradores de nulidade, mas de anulabilidade,

3.º - A interpretação adoptada no douto acórdão recorrido é conforme com a interpretação uniformemente defendida pela jurisprudência mais recente, a qual tem decidido invariavelmente no sentido de os actos de liquidação assentes em normas ilegais, inexistentes ou inconstitucionais, serem anuláveis, e não nulos;

4.º - Ainda que se considerassem ilegais ou inconstitucionais as normas do RTRIU nas quais as liquidações impugnadas colheram os seus fundamentos, tais invalidades, a verificarem-se, nunca acarretariam a nulidade dos actos praticados com base nas mesmas, os quais sempre estariam submetidos ao regime regra da anulabilidade;

5.º - Os actos sindicados não violaram nem o princípio da legalidade tributária nem quaisquer direitos fundamentais, pelo que não padecem de nulidade nos termos do art. 133.º do CPA, ex vi da alínea d) do art. 2º do CPPT;

6.º - A questão da tempestividade da impugnação judicial encontra-se excluída do objecto do presente recurso, delimitado à questão da nulidade ou anulabilidade dos actos de liquidação assentes em normas ilegais, inconstitucionais ou inexistentes.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1. Foi apresentado perante a Câmara Municipal de Lisboa, em 26/07/1991, por Clotilde da Conceição Marcelino, um pedido de licenciamento de uma obra de construção a levar a efeito num imóvel sito na Quinta das Palmeiras, em Benfica, Lisboa, o qual deu origem ao processo de licenciamento n.º 3274/0B/91, tendo sido aprovada a respectiva licença de construção – cfr. requerimento de fls. 66 e documentos de fls. 83 e 84 a 87 verso dos autos.

2. Após o licenciamento da referida obra de construção, foi liquidada, nos termos do artigo 4.º do Regulamento do TRIU (Edital n.º 122/95, de 05/12/1995), a Taxa pela Realização de Infra-Estruturas Urbanísticas (adiante TRIU), no valor de Esc. 16.696.102\$00 (€ 83.279,81), por despacho de 12/02/1997, do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa, proferido nos termos e com os fundamentos constantes na informação de fls. 85 a 87 verso.

3. Resulta do teor dos documentos n.ºs 11 e 12 juntos à contestação (cfr. fls. 88 e 89 dos autos) que a então requerente teve conhecimento da liquidação no período de entre 12/02/1997 e 13/03/1997.

4. – Em 18/03/1997, a ora impugnante solicitou ao Presidente da Câmara Municipal de Lisboa a assumpção da posição anteriormente assumida pela requerente acima referida, por ter adquirido o direito de propriedade sobre o imóvel em causa, o que veio a ser deferido pelo despacho de 17/04/1997 – cfr. fls. 90 dos autos.

5. – Em 24/09/1997 foi paga a primeira prestação da TRIU, liquidada no processo n.º 3274/0B/91, no valor de 5.565.367\$00 (€ 27.759,93) – cfr. cópia da guia n.º 637 junta a fls. 15 e 93 dos autos.

6. – A ora impugnante solicitou em 04/03/1998 a aprovação de alterações ao projecto de arquitectura deferido (cfr. fls. 94 e s.), o que deu origem ao processo de licenciamento n.º 442/0B/98, no qual foi efectuada a liquidação da TRIU a cobrar nesse processo, nos termos e com os fundamentos constantes da informação de 13/01/2000, constante de fls. 101 dos autos, o que aqui se dá por integralmente reproduzido.

7. – Em 15/07/2002, foi emitido o documento de notificação da liquidação da TRIU, tendo em vista o seu pagamento no prazo de 30 dias após essa notificação (cfr. documento junto a fls. 108), tendo a impugnante sido notificada da mesma, tal como confessa no artigo 10.º da p.i.

8. – E em 16/07/2002 procedeu ao seu pagamento, através da guia n.º 72/G/2002, no valor de € 139.828,62, junta a fls. 17 dos autos.

9. – Em 09/07/2004 foi deduzida a presente impugnação, conforme carimbo apostado a fls. 3. Vejamos, pois:

Assim, quanto à Oposição de Acórdãos:

O presente processo de impugnação iniciou-se em 2004, pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002 – cfr., desenvolvidamente, sobre o tema, o Acórdão do Pleno desta Secção, de 26 de Setembro de 2007 – recurso n.º 0452/07.

São, assim, pressupostos expressos do recurso para o Pleno, por oposição de julgados, que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução expressa oposta.

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o acórdão recorrido, do Tribunal Central Administrativo – Sul, de 27 de Novembro de 2007, e o aresto fundamentado, do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de Março de 1999, proferido no recurso n.º 22.344.

Ora, verifica-se, efectivamente, a invocada oposição.

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

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

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

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

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

Verifica-se, assim, a alegada oposição.

QUANTO AO MAIS:

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

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

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

O que logo afasta, por extrapolante, se estão em causa impostos (contribuições especiais) ou taxas e as demais questões daqui derivadas, como a “falta de atribuições e usurpação de poderes” ou “o princípio reforçado da legalidade tributária”.

E, no ponto, segue-se aqui de perto o acórdão do Plenário do STA, de 7 de Abril de 2005 – recurso n.º 01.108/03, para que aliás se remete, em que o ora relator interveio como adjunto, dado o modo exhaustivo como a questão ali foi tratada.

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

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

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

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

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

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

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

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

Cfr., aliás, no sentido exposto, os acórdãos do Plenário de 7/4/05 – rec. 01108/03 e do Pleno da Secção de 5/7/07 rec. 0479/08, de 16/11/05 rec. 019/04, 22/06/05 rec. 01259/04.

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

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de € 300,00, e procuradoria de 60%.

Lisboa, 22 de Outubro de 2008. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2008.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos.

Sumário:

Não há oposição entre dois acórdãos se no recorrido foi decidida questão que o aresto tido por fundamento não apreciou de forma expressa.

Processo n.º 224/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: João Manuel Craveiro Carvalho.

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

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

1 – João Manuel Craveiro Carvalho, melhor identificado nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, oposição à execução fiscal contra si revertida e originariamente instaurada contra a sociedade A. D. Lopes, Lda, para cobrança de dívidas de contribuições para a Segurança Social e juros compensatórios, relativas aos períodos de Fevereiro a Dezembro de 1991, Janeiro a Setembro de 1992 e Fevereiro de 1993, no valor total de € 13.188,00.

Aquele Tribunal, por sentença datada de 8/2/06, julgou improcedente a oposição à execução fiscal, ordenando que esta prosseguisse os seus termos (fls. 451 e segs.).

Inconformado, o oponente interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão datado de 19/6/07, anulou a decisão recorrida e ordenou a baixa dos autos à 1ª instância para instrução e ampliação da matéria de facto (fls. 495 e segs.).

Deste acórdão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 7/2/07, prolatado por esta Secção do STA, in rec. n.º 1130/06 (fls. 513).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 e 5 do CPPT, as respectivas alegações (fls. 513 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Sul considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos (fls. 534).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

a) A interpretação, quanto ao efeito da falta de pagamento de prestações, no regime prestacional excepcional previsto no capítulo II do Decreto-Lei n.º 124/96, acolhida no Douro Acórdão, proferido nos autos, em 9 de Janeiro de 2007, encontra-se em oposição com a interpretação efectuada, em circunstâncias idênticas, pelo Acórdão proferido pelo STA em 7 de Fevereiro de 2007, pela Secção do CT do STA, no recurso n.º 1130/06;

b) A interpretação acolhida no douto Acórdão fundamento é a que está de acordo com a letra e o espírito da lei (não apenas os artigos 3º e 14º do Decreto-Lei n.º 124/96, mas outras disposições deste diploma em conjugação, designadamente, com os Decretos-Leis n.ºs 125/96 e 127/96, da mesma data, todos na concretização dos objectivos globais de política económica traçados na RCM n.º100/96, vulgarmente dito Plano Mateus);

c) Da leitura conjugada das normas do DL n.º 124/96, especialmente, dos artigos 2º, 3º, 5º e 14º do DL, resulta que, deferido o pedido de acesso regime prestacional por estarem preenchidas as condições de acesso (n.º 1 do art. 3º e alínea a) do n.º 1 do art. 2º), suspende-se o prazo de prescrição durante o período de pagamento em prestações (n.º 5 do art. 5º);

d) Logo, com o deferimento do requerimento ficam suspensos os processos de execução fiscal em curso, mesmo (em regra) sem prestação de garantia (n.º 10 do art.º 14º e art. 6º);

e) A alínea a) do n.º 2 do art. 3º, ao dispor que as dívidas abrangidas pelo presente diploma tornar-se-ão exigíveis, nos termos da lei em vigor, quando “Deixe de ser efectuado o pagamento integral e pontual das prestações nele previstas”) não significa que o devedor que acedeu ao regime deva ser tido, imediata e automaticamente, como excluído do regime;

f) O n.º 1 do art. 3º, quando prevê as condições necessárias de acesso a medidas excepcionais previstas no diploma, entre as quais se encontra a “possibilidade de regularização de dívidas de natureza fiscal ou à segurança social, nos termos do respectivo cap. II (alínea a) do n.º 1 do art. 2º) ou seja, em regime prestacional, refere-se apenas às condições para acesso e não (*a contrario*) às condições para o termo;

g) Nem do n.º 10 do artigo 14º decorre que o incumprimento de prestações conduza só por si - inexoravelmente - ao fim da suspensão dos processos de execução fiscal (suspensos, entretanto, com o deferimento do requerimento de adesão ao regime excepcional);

h) Seria completamente contrário ao espírito dos diplomas referidos (peças constituintes de um conjunto coerente para enfrentar situações muito complexas de dificuldade financeira de empresas, permitindo, entre outras medidas, o acesso a um regime excepcional para regularização da situação das devedoras durante um período longo, num máximo de 150 prestações), que o não pagamento de uma ou mais prestações fizesse excluir o aderente imediatamente de um sistema de tão custosa implantação!

i) Ou seja, o n.º 5 do artigo 5º do DL 124/96, quando prevê que o “o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações”, pretende mesmo dizer que, à partida, a suspensão será pelo prazo pelo qual foi deferido o pagamento dos créditos e que tal suspensão não cessará sem um despacho de exclusão;

j) Quer dizer, a cessação do efeito suspensivo antes de decorrido o prazo concedido para pagamento prestacional, no âmbito do DL 124/96, com prosseguimento das execuções, apenas se daria com o despacho expresso de exclusão do regime, por verificação oficial de ausência de condições para se manter no regime;

k) Que este foi o espírito da lei e assim foi compreendido, quer por aqueles que tinham por função a sua aplicação, quer pelos contribuintes destinatários das medidas, e pelo público em geral, demonstra-o a forma como a concretização do enquadramento legal do DL 124/96 foi efectuada nos Despachos (cuja legalidade e oportunidade política nunca foram postas em causa) do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, n.º 17/97-XIII e n.º 18/97-XIII (publicados no DR II série, de 10 de Abril de 1997), regulando o acompanhamento das situações de adesão, impondo práticas de diligência e muito recente decisão proferida pelo STA, em 16 de Janeiro de 2008, no processo n.º 416/07;

q) Ao não acolher esta solução, o Douto Acórdão recorrido interpretou incorrectamente as normas do Decreto-Lei n.º 124/96, designadamente os seus artigos 3º, 5º, n.º 5 e 14º, n.º 10, pelo que deverá ser revogado;

r) E deve ser substituído por decisão que acolha a defendida no presente recurso, no sentido de que a paragem decorrente da autorização de adesão foi imputável ao contribuinte, já que teve origem na solicitação de regularização das dívidas exequendas ao abrigo daquele regime excepcional, impedindo o órgão da execução fiscal de prosseguir com a cobrança coerciva das dívidas exequendas;

s) Essa paragem, porque imputável ao contribuinte, não se enquadra na previsão do n.º 3 do art. 34º do CPT, sendo insusceptível de fazer cessar o efeito interruptivo da prescrição.

t) A contagem desse prazo apenas pode reiniciar-se após a rescisão do regime de autorização de regularização de dívidas ao abrigo do referido DL 124/96;

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, nos termos e pelas razões ali aduzidas e que aqui damos por reproduzidas para todos os efeitos legais.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrida Fazenda Pública, nos termos que constam de fls. 565 e seguintes que aqui também se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Foi instaurada, em 17/09/1992, a execução fiscal n.º 3808-92/100669.0 contra a sociedade A. D. LOPES, LDA., por dívidas de contribuições e juros de mora para o Centro Regional de Segurança Social (CRSS) de Castelo Branco, abrangendo o período de Fevereiro/1991 a Fevereiro/1993, na importância total de € 108.579,05 (fls. 8 e 9);

2. Por despacho de 24/05/2005, do chefe da Repartição de Finanças da Covilhã-2, a execução reverteu, entre outros, contra o oponente por dívidas relativas ao período de 1992 e 1993, na importância total de € 13.188,00 (fls. 171 e 172);

3. O oponente foi citado para a execução em 30/05/2005;

4. Deduziu oposição em 30/06/2005 (fls. 2);

5. Em 21/10/1996, a sociedade executada apresentou um requerimento de regularização das dívidas em cobrança na execução ao abrigo do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto (fls. 126 e ss);

6. Por despacho de 30/01/1997, do Sr. Director do Serviço Sub-Regional de Castelo Branco, foi autorizado que as dívidas da executada, provenientes de contribuições para a Segurança Social, fossem liquidadas em 150 prestações mensais (ofício do CRSS, de 22/01/1999, a fls. 138);

7. Por ofício de 27/11/2000, a Segurança Social comunica ao órgão da execução que por despacho de 20/11/2000, foi posto termo ao acordo de pagamento fraccionado por incumprimento da executada, solicitando o prosseguimento da instância executiva (fls. 136).

3 – O presente processo iniciou-se no ano de 2004, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro. Como se escreveu no recente acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07, “no art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002 estabelece-se que cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA conhecer de «recursos para uniformização de jurisprudência», não se indicando quais os recursos abrangidos por essa designação. Como o CPTA prevê, no seu art. 152.º, um tipo de recursos jurisdicionais a que é atribuída essa designação, é de entender que essa competência se reporta a esses recursos. Sendo assim, cabe recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA: – de acórdãos das secções do contencioso tributário dos tribunais centrais administrativos com fundamento em oposição entre o acórdão de que se recorre e um acórdão anteriormente proferido pela secção do contencioso tributário de um dos tribunais centrais administrativos ou pela SCT do STA (art. 152.º, n.º 1, alínea a), do CPTA];

– de acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do STA com fundamento em oposição entre o acórdão de que se recorre e outro acórdão da mesma Secção ou do respectivo Pleno... Ao recurso jurisdicional por oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, não é atribuída a designação de «recurso para uniformização de jurisprudência», pelo que se pode questionar se ele subsiste em relação aos processos a que se aplica o ETAF de 2002, uma vez que apenas prevê a intervenção do Pleno em recurso para «uniformização de jurisprudência» e não se prevê qualquer formação ou tribunal com competência para o conhecimento dos recursos com fundamento em «oposição de acórdãos». No entanto, apesar de o CPPT já ter sido alterado por várias vezes desde a entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, não foi introduzida qualquer alteração legislativa no regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, pelo que é de entender que se pretendeu que ele seja mantido. Por outro lado, estabelecendo-se neste art. 284.º um regime especial de recurso para uniformização de jurisprudência, será ele o aplicável, em primeira linha, aos meios processuais a que se aplica o regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, indicados no n.º 1 do art. 279.º. Sendo assim, cabe ao Pleno da SCT conhecer destes recursos, uma vez que, sendo também fundados em oposição de acórdãos, caberão naquela designação de «recursos para uniformização de jurisprudência», que é de interpretar como reportando-se a todos os recursos jurisdicionais que visam tal finalidade e não apenas àqueles a que o CPTA ou o CPC atribuem tal designação. O regime aplicável aos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002 é constituído, em primeira linha, pelas regras do art. 284.º, que consubstancia um tipo especial de recurso visando a uniformização de jurisprudência.

Para além disso, pressupõe-se neste art. 284.º a aplicação das regras gerais dos recursos jurisdicionais previstas no CPPT, designadamente quanto à legitimidade e quanto à forma e ao prazo de interposição. Na verdade, o n.º 1 deste art. 284.º inculca essa ideia, pois, referindo que «*caso o fundamento for a oposição de acórdãos, o requerimento da interposição do recurso deve indicar...*» infere-se que apenas se visa especificar as especialidades do requerimento, com aplicação das regras gerais nos pontos em que não se assinalam especialidades.

Por outro lado, no n.º 5 deste art. 284.º remete-se para o n.º 3 do art. 282.º.

A isto acresce que as regras dos n.ºs 4 a 7 desse mesmo artigo e do art. 286.º não contêm qualquer indicação que permita restringir a sua aplicação a algum ou alguns tipos de recursos. Assim, são aplicáveis a estes recursos por oposição de acórdãos, depois das regras deste art. 284.º, as regras gerais constam dos arts. 280.º e 282.º do CPPT (Este último inclui mesmo na sua epígrafe a expressão «*Regras gerais*»).

Subsidiariamente, aplicam-se a estes recursos as regras do agravo em processo civil, como determina o art. 281.º deste Código. No que não estiver regulado no recurso de agravo, será aplicável sub-

sidiariamente o regime de recursos jurisdicionais do CPTA [art. 2.º, alínea c), do CPPT], com primazia para as regras do recurso para uniformização de jurisprudência. É o que sucede, designadamente com as regras que estabelecem os requisitos de admissibilidade deste tipo de recursos, matéria em que é necessário fazer apelo às regras do art. 152.º do CPTA. Assim o regime que resulta, para o recurso por oposição de acórdãos, da aplicação destas normas é consideravelmente distinto do regime dos recursos para uniformização de jurisprudência, previsto no art. 152.º do CPTA. Há, desde logo, uma diferença fundamental, quanto ao início do prazo de interposição de recurso, pois os recursos por oposição de acórdãos regulados pelo CPPT são interpostos antes do trânsito em julgado, no prazo referido no n.º 1 do art. 280.º deste Código, enquanto que, no que concerne aos recursos que são regulados pelo CPTA, o prazo de interposição apenas se inicia com o trânsito em julgado da decisão de que se recorre. Uma outra diferença é a de que nos recursos jurisdicionais regulados por este art. 284.º, há duas fases de alegações, uma sobre a questão preliminar da existência de oposição entre o acórdão de que se recorre e o acórdão ou acórdãos invocados com fundamento do recurso (n.º 3 deste art. 284.º) e outra sobre a questão do mérito do recurso (nos termos do n.º 3 do art. 283.º, para que remete o n.º 5 deste art. 284.º), enquanto no recurso previsto no art. 152.º do CPTA há uma única alegação do recorrente (n.º 2 deste artigo). No caso em apreço, o recurso foi tempestivamente interposto, antes do trânsito em julgado do acórdão recorrido, não é questionada a legitimidade do Recorrente e foi seguida a tramitação adequada prevista no referido art. 284.º, pelo que se passará a apreciar se se verificam os requisitos de admissibilidade do recurso, à face do regime que se infere do art. 152.º do CPTA. ...A admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos: – existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito; – a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo. Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05.), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição: – identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica; – que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; – que se tenha perflhado, nos dois arestos, solução oposta; – a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da SCA: – de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05; – de 17-1-2007, recurso n.º 48/06; – de 6-3-2007, recurso n.º 762/05; – de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06. No mesmo sentido, pode ver-se MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2.ª edição, páginas 765-766.)”.

4 – Posto isto e em primeiro lugar, há que apreciar as questões suscitadas 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 entre o acórdão recorrido e o acórdão tido por fundamento não existe “antítese discursiva”.

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).

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. 567).

No acórdão recorrido assentou-se, a propósito da prescrição das contribuições para a Segurança Social e para efeito da interrupção do prazo de prescrição, que “é o momento em que as dívidas se tornaram exigíveis por incumprimento do plano de adesão ao D.L. 124/96 que deve relevar para o reinício da contagem do prazo de prescrição e não a notificação do despacho que revogou o acordo de adesão por incumprimento”.

No acórdão fundamento e a propósito da interrupção e suspensão da prescrição e da suspensão da execução, refere-se que “Ora, o prazo de prescrição, de acordo com o transcrito n.º 5 do artigo 5º, suspende-se durante o período de pagamento em prestações, ou seja, não corre enquanto ele durar. No nosso caso, esse período estendia-se pelos anos de 1997 a Junho de 2009, inclusive, já que as prestações eram mensais, iniciavam-se em Janeiro de 1997, e o seu número atingia 150. Como assim, o prazo não correria ainda hoje – estava suspenso –, se não fosse o caso de a medida a que se obrigava a recorrida ter sido mandada cessar, em razão do incumprimento em que incorreu. Sem embargo de, por força do artigo 5º n.º 5, tal prazo ter estado suspenso durante o período em que a recorrida, admitida a gozar do regime do Decreto-Lei n.º 124/96, esteve autorizada a proceder ao pagamento em prestações, ou seja, desde Janeiro de 1997. Mas, se o prazo de prescrição estava suspenso – não corria desde Janeiro de 1997 –, então, não há que falar na sua posterior interrupção em 5 de Fevereiro de 1997, por efeito da

instauração da impugnação judicial (ponto IV da matéria de facto). E, deste modo, a paragem do processo de impugnação por mais de um ano não fazia cessar o efeito interruptivo do prazo, pela simples razão que tal efeito interruptivo nunca operara. Ou seja, o prazo de prescrição, iniciado em 1 de Janeiro de 1993, mas que esteve suspenso entre Janeiro de 1997 e Fevereiro de 2005, ainda se não completou”.

Sendo certo que 15 de Fevereiro de 2005 é a data em que foi declarada a caducidade dos benefícios inerentes ao predito Decreto-Lei n.º 124/96.

Assim, isolada a questão de direito que, no dizer da recorrente, os dois arestos em confronto decidiram de forma oposta, questão essa que consiste em saber a que momento se deve atender para o reinício da contagem do prazo de prescrição - se ao momento em que as dívidas se tornaram exigíveis por incumprimento do plano de adesão ao citado Decreto-Lei ou à notificação do despacho que revogou o acordo de adesão por incumprimento -, bem se vê que na realidade eles não divergem, pois o acórdão tido por fundamento não se pronunciou de forma explícita sobre essa questão, não obstante ter enunciado que o prazo de prescrição esteve suspenso entre Janeiro de 1997 e Fevereiro de 2005, data em que foi declarada a caducidade dos benefícios inerentes ao Decreto-Lei n.º 124/96, mas apenas para o efeito de fixar o prazo de suspensão.

Ora, como vem afirmando a jurisprudência desta Secção do STA “para ocorrer a aventada oposição é indispensável pois que sejam idênticos os factos neles tidos em conta e que em ambos os arestos a decisão haja assumido forma expressa, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a simples invocação de decisões implícitas” (vide, por todos, Acórdão do STA de 18/2/98, in rec. n.º 28.637).

Ou, por outras palavras, para fundamentar o recurso por oposição de julgados apenas é relevante a oposição entre soluções expressas, sendo que a oposição deverá existir relativamente às decisões propriamente ditas e não em relação aos seus fundamentos (cfr. Jorge Sousa e Simas Santos, in *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, pág. 424).

Assim sendo, inexistente a invocada oposição de acórdãos.

5 – Nestes termos, acorda-se em julgar findo o presente recurso, ficando, assim, prejudicada a apreciação da primeira das questões suscitadas pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto.

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

Lisboa, 22 de Outubro 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* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2008.

Assunto:

Recurso para uniformização de jurisprudência em contencioso tributário. Oposição de julgados.

Sumário:

- I — *Muito embora o recurso para uniformização de jurisprudência tenha previsão legal no artigo 27.º, n.º 1, alínea b) do actual ETAF, tal recurso não encontrou ainda eco na jurisdição processual tributária, a qual continua a prever apenas o recurso por oposição de julgados no artigo 284.º do CPPT.*
- II — *O recurso para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152.º do CPTA não tem, assim, aplicação nos meios processuais próprios do contencioso tributário, como é o caso da impugnação judicial, mas tão só nos meios processuais que, no contencioso tributário, são regulados pelas regras do contencioso administrativo, como é o caso das acções administrativas especiais e meios processuais acessórios a que é aplicável o CPTA.*
- III — *Com o recurso por oposição de acórdãos previsto no artigo 284.º do CPPT, só aplicável a recursos jurisdicionais de actos praticados no processo judicial tributário regulado pelo CPPT e no processo de execução fiscal e processos associados (artigo 279.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CPPT), mostra-se assegurada a tutela efectiva prevista na CRP (artigo 268.º, n.º 4) bem como o princípio da legalidade.*

Processo n.º 251/08-50.

Recorrente: José António Garcia Pereira de Lima.

Recorrido: Instituto da Segurança Social – Centro Distrital de Braga.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – José António Garcia Pereira de Lima, com os sinais dos autos, veio, nos termos do artigo 152.º, n.º 1 do CPTA, interpor recurso de uniformização de jurisprudência para o Pleno desta Secção do STA, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- O acórdão fundamento admitiu o recurso proveniente do TAF de Braga e o acórdão recorrido não o admitiu, sendo ambos do Tribunal Central Administrativo Norte.

2.ª- Ora, ao contrário do que defende o acórdão impugnado, não ocorreu um *recurso para a segunda instância da decisão judicial que julgou improcedente a impugnação judicial da decisão administrativa*, pois não houve qualquer impugnação desta última.

3.ª- O que ocorreu, nos termos das *conclusões* no acórdão dirigido ao Tribunal que proferiu o acórdão impugnado e *expressamente constam do relatório deste*, foi que o recorrente se limitou a fazer menção da formação do acto tácito de deferimento do benefício de apoio judiciário requerido.

4.ª- Como pode ver-se no referido, o recorrente alegara questões (mesmo de direito) de que nunca pudera pronunciar-se antes por ... *não ter sido notificado da decisão administrativa*. “decisão final”

5.ª- E se o acórdão recorrido se tivesse debruçado devidamente sobre as conclusões do caso que lhe fora submetido e tivesse concatenado as mesmas com os elementos, razões e *documentos*, constantes nos autos, facilmente verificaria que **o recorrente não estava a fazer uso de um segundo grau de jurisdição**.

6.ª- Por outro lado, ao contrário do que previa a Lei n.º 30-E/2000, de 20 de Dezembro, *onde estava expressa de forma inequívoca a limitação do grau de jurisdição pois se estabelecia no seu art.º 29.º, n.º 1 que é competente para conhecer e decidir o recurso em última instância o tribunal de comarca*, tal não ocorre na actual lei de protecção jurídica – Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho.

7.ª- Assim sendo, a expressão “*decisão final*”, constante no n.º 5 do art.º 29.º, desta última lei, com que o acórdão impugnado também esgrime para a *não admissibilidade do recurso*, tanto pode ser de um TAF, tribunal de primeira instância, Tribunal Central Administrativo, STA ou STJ.

8.ª- Do que se trata é, pois, *não de “não estar previsto” o recurso para a 2.ª instância na actual Lei da Protecção Jurídica* – como defende o acórdão impugnado – *mas sim de o mesmo estar expressamente vedado, como o fazia a anterior Lei da Protecção Jurídica*.

9.ª- Mas além disto, o Tribunal *a quo sempre seria um tribunal de primeira instância* relativamente às questões deduzidas pelo recorrente nas conclusões 1.ª a 6.ª, 8.ª, 11.ª e 12.ª, e referidas no relatório do acórdão recorrido.

10.ª- Por exemplo, o acórdão fundamento, *em paralelo*, no que respeitava ao *pedido de deferimento tácito*, refere expressamente: “*Por outro lado, não conhece o juiz a quo do pedido de deferimento tácito formulado, e não o tendo o juiz a quo feito, cumpre-nos a nós fazê-lo ao abrigo do art.º 149.º do CPTA*”.

11.ª- E o acórdão impugnado deixa mesmo luz verde na admissibilidade do recurso quando a propósito de a Sr.ª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga ter mantido o mesmo e ordenado a remessa dos autos ao Tribunal *ad quem* “... *não se ter pronunciado expressamente sobre as nulidades invocadas pelo recorrente*”.

12.ª- Mais não fosse, logo por aqui *sempre seria admissível o recurso*.

13.ª- Por último, sempre se diga que, ao contrário da anterior Lei do Apoio Judiciário, *a autonomia de um recurso próprio* não é sustentada nem pela lei actual nem pelo CPC que não distingue para efeitos de recurso uma *questão principal* de uma *questão acessória* (neste sentido, cfr. recente pronúncia do STA em despacho proferido no processo n.º 943/04).

14.ª- Pelo que, *a admissibilidade ou não de um recurso sobre esta matéria – em protecção jurídica – deve pautar-se pelo regime aplicável à acção a que respeita ou visa propor-se nomeadamente ao seu valor em termos de alçada do respectivo tribunal*.

15.ª- O acórdão impugnado, ao não admitir o recurso, violou frontal e expressamente o art.º 20.º da CRP, o art.º 28.º da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho, e os art.ºs 2.º, 142.º, n.º 3, alínea d), e 149.º, n.º 3, todos do CPTA.

Por despacho do relator de 14/4/2008 não foi admitido o recurso apresentado.

Não se conformando com tal despacho, vem agora o recorrente reclamar para a conferência pelas razões que seguem:

1.º- O STA afirma, no despacho proferido, não ser possível convolar o recurso interposto para a uniformização de jurisprudência num recurso de oposição de acórdãos (julgados), por extemporaneidade;

2.º- Todavia, a ser assim, tal significa que o recurso com fundamento em oposição de acórdãos seria aquele que deveria ter sido interposto;

3.º- Ora, o recurso com fundamento em oposição de acórdãos, encontrando-se previsto no CPPT – cfr. n.º 2 do art.º 280.º - implica que os acórdãos em oposição *tenham sido proferidos pela secção do contencioso tributário de um TCA*;

4.º- Não é esse, manifestamente, o caso do recurso *sub judice*, o qual, embora tenha por base oposição de acórdãos, respeita ... *a dois acórdãos proferidos pela secção do Contencioso Administrativo do TCA Norte e um outro da secção do Contencioso Tributário do mesmo Tribunal (Proc.º n.º 943/04.2BEBRG-A – dois e Proc.º n.º 279/04.9BEBRG-A, respectivamente)* – docs. 1 a 3;

5.º- Daí o recurso ter sido interposto nos termos do CPTA e tempestivamente;

6.º- A não ser assim, então o TCA Norte seria incompetente em razão da hierarquia, por proferir qualquer dos três acórdãos;

7.º- Pelo que, deveria aquele Tribunal ter remetido oficiosamente os recursos para o STA, o que não aconteceu;

8.º- E, noutros casos, o TCA Norte considerou-se incompetente em razão da hierarquia – vd. Ac. do STA n.º 0913/05, de 25/01/2006 in www.dgsi.pt;

9.º- Por outro lado, num recurso interposto para o STA de uma decisão do TAF de Braga o tribunal “a quo” remeteu-o ao TCA Norte, que veio a proferir o primeiro dos três acórdãos acima mencionados;

10.º- E poderia, ainda, acrescentar-se, relativamente à *mesma questão de direito*, que o STA ao decidir uma reclamação sobre a não admissão de um recurso pelo TAF de Braga fundamentou a decisão nos termos do CPTA (“... declarando que este Código não distingue entre questões principais e questões acessórias ...”) – doc. 4;

11.º- E, após ter sido notificado deste despacho do STA, que motivou a presente reclamação, foi o reclamante notificado de um Ac. do STA, *sobre a mesma questão de direito – Recurso 662/07, 1.ª secção, 2.ª subsecção*, no qual o STA se pronunciou no sentido da aplicação das normas do CPTA, afirmando que o recurso seria admissível no caso *sub judice*, isto é, para *uniformização de jurisprudência*;

12.º- Por fim, parece existir uma certa incoerência derivada de, ao aplicar-se subsidiariamente ao instituto do apoio judiciário o CPA – cfr. art.º 37.º da Lei 34/2004, de 29/07, e, por consequência contenciosa, o CPTA, se faça *meia volta* e, permita-se a expressão, em autêntica *fora de rota*, se apliquem as normas do CPPT;

13.º- Uma última nota: o reclamante foi sancionado com 5 UCs, sem que fundamentos para suportar tal peso sancionatório possam divisar-se;

14.º- Independentemente do apoio judiciário que *por diploma específico e expressamente lhe assiste e invoca – cfr. art.º 23.º do DL n.º 34-A/90*, entende o reclamante que tais custas são de todo e absolutamente desequilibradas e não espelham actividade que as justifiquem;

15.º- Pelo que deverá ser admitido o recurso.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste STA emite parecer no sentido de ser confirmado o despacho do relator.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor o despacho reclamado:

«José António Garcia Pereira de Lima, com os sinais dos autos, vem, nos termos do art.º 152.º, n.º 1, do CPTA, interpor recurso de uniformização de jurisprudência para o STA.

Todavia, como este STA tem vindo a entender, embora tal recurso tenha previsão legal no artigo 27.º, n.º 1, alínea b) do actual ETAF, o certo é que tal recurso não encontra ainda eco na jurisdição processual tributária, a qual continua a prever o recurso por oposição de acórdãos (art.º 284.º CPPT), assim se assegurando a tutela efectiva prevista na CRP (art.º 268.º, n.º 4) e o princípio da legalidade (v. Acs. de 13/7/05 e 6/3/08 – Recs. 1364/04 e 1003/05).

Por outro lado, não se equaciona a possibilidade de convalidação do recurso apresentado no recurso previsto no art.º 284.º CPPT face à sua extemporaneidade.

Termos em que, face ao exposto, se decide admitir o recurso apresentado a fls. 134 dos autos.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça de 5 UCs.

Notifique. DN.

III – A questão em apreço está em saber se na jurisdição tributária é ou não admissível o recurso para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152.º do CPTA.

Como se escreveu no despacho sob censura, não obstante tal recurso ter previsão legal no artigo 27.º, n.º 1, alínea b) do actual ETAF, o certo é que o CPPT continua a não contemplar um recurso com esse desiderato ao contrário do que sucede na jurisdição processual administrativa onde o mesmo se mostra consagrado no artigo 152.º do CPTA.

Daí que tenha este STA vindo a entender que no que respeita à jurisdição tributária se continuará a aplicar o regime jurídico de oposição de julgados que não desapareceu da ordem jurídica e se mantém em vigor através da previsão do artigo 284.º do CPPT, assim se assegurando, deste modo, a tutela efectiva e o princípio da legalidade (v., neste sentido, os acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do STA de 2/5/07 e de 26/9/07, nos recursos 299/06 e 452/07, e do Pleno da mesma Secção de 13/7/05 e de 6/3/08, nos recursos 1364/04 e 1003/05, respectivamente).

E, assim sendo, na esteira dessa jurisprudência, de que se não vê motivos para nos afastarmos, é de concluir, pois, que o recurso para uniformização de jurisprudência previsto no CPTA não tem aplicação no contencioso tributário nos meios processuais próprios deste contencioso, como é o caso da impugnação judicial, embora se admita o mesmo quando nele são aplicados meios do contencioso administrativo, por remissão dos artigos 97.º, n.º 2 e 279.º, n.º 2 do CPPT, ou subsidiariamente, se se entender que são aplicáveis meios processuais para que não há remissão (como acções comuns ou intimações para protecção de direitos, liberdades e garantias), como é o caso das acções administrativas especiais e dos meios processuais acessórios, a que é aplicável o regime do CPTA, pois não são regulados pelo CPPT.

Por outro lado, contrariamente ao alegado pelo recorrente, não é verdade que no despacho reclamado se afirme que, no caso em apreço, o recurso com fundamento em oposição de julgados era aqui o recurso que deveria ter sido interposto, pois que o que aí se refere é que não se equacionava a possibilidade de convalidação do recurso apresentado no recurso previsto no artigo 284.º CPPT face à sua extemporaneidade, ou seja, nem sequer se chegou a apreciar se se verificavam ou não os pressupostos legais para a interposição de um recurso com fundamento em oposição de julgados dada a sua manifesta extemporaneidade.

Por último, também a condenação em custas do recorrente no despacho reclamado nenhuma censura pode merecer, tendo em conta que, nos termos definidos no CCJ, dependendo a fixação da taxa de justiça devida da complexidade da causa, do seu valor, do processado a que deu causa ou da sua natureza manifestamente dilatória, não é desajustada a fixação, neste caso, de uma taxa perto do seu mínimo.

Razão por que se impõe a confirmação do despacho em causa.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a presente reclamação.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 (quinze) UCs (artigos 16.º, n.º 1, e 18.º do CCJ).

Lisboa, 22 de Outubro de 2008. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2008.

Assunto:

Oposição de julgados. Solução jurídica idêntica para a mesma questão fundamental de direito. Falta de identidade de situações de facto.

Sumário:

Não se perfilando, nos acórdãos recorrido e tido por fundamento, divergências na solução jurídica perante a mesma questão fundamental de direito e se tiverem subjacentes situações fácticas completamente distintas, o recurso jurisdicional interposto nos termos do disposto no artº 280º, n.º 2 do CPPT, deve ser julgado findo, 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 290/07-50.

Recorrente: Modelo – Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 - Modelo-Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC, relativo ao exercício de 1990, no valor global de 76.473.249\$00.

O já Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, por sentença datada de 28/5/04, julgou procedente a impugnação judicial e, em consequência, anulou aquele acto tributário (fls. 208 e segs.).

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso dessa sentença para o Tribunal Central Administrativo Norte que, por acórdão datado de 18/5/06, concedeu provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida na parte em que julgou a impugnação procedente com fundamento na caducidade do direito à liquidação e, em substituição do tribunal de 1ª instância, improcedente a impugnação, excepto na parte referente aos juros compensatórios, a qual anulou por falta de fundamentação (fls. 269 e segs.).

Este aresto foi, posteriormente, rectificado por acórdão de 29/6/06 (fls. 295 e segs.).

Deste acórdão, a impugnante interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e os acórdãos datados de 9/2/06, prolatado pelo TCAN, in rec. n.º 145/03 e de 5/7/00, prolatado pela Secção do Contencioso Tributário do STA, in rec. n.º 24.803 (fls. 306).

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:

118. A dívida decorrente da liquidação impugnada já prescreveu, com a consequente inutilidade superveniente da lide (artigos 7º n.º 7 do CIRC, 27º do CPCI, 2º no 1 do DL 154/91, de 23/4, 34º n.º 1 do CPT, 297º n.º 1 do CC e 287º e) do CPC).

Sem prescindir,

119. O douto Acórdão recorrido violou o artigo 753º n.º 1 do CPC.

120. No caso, a faculdade de substituição do Tribunal recorrido, deveria, outrossim, ter operado ao abrigo do artigo 715º n.º 2 do CPC.

121. E as partes deveriam ter sido previamente ouvidas pelo prazo de 10 dias, conforme prescrito no artigo 715º n.º 3 do CC.

Por outro lado,

122. Ao contrário do douto Acórdão recorrido, a correcção de Esc. 4.247.683\$00, relativa a CFI, não está devidamente fundamentada.

123. Pois a AF não explicitou, oportunamente (antes da liquidação ou juntamente com a liquidação), os cálculos e a forma como corrigiu os valores de “investimento relevante” (para efeitos de CFI) declarados nos exercícios de 1986, 1987 e 1988.

124. Ao contrário do que pressupõe o douto Acórdão, os “valores corrigidos” pela AF, constantes do mapa de fls. 37, não resultam da contabilidade do contribuinte.

125. Nem coincidem com os declarados pela Recorrente, a título de CFI, nos anos de 1986 a 1989, esses sim, resultantes da sua contabilidade.

126. Por outro lado, esta correcção não contém qualquer fundamentação de Direito, anterior ou contemporânea à correcção; não assenta numa única disposição ou princípio legal.

127. Por conseguinte, ao entender que esta correcção estava devidamente fundamentada, o douto Acórdão recorrido violou os artigos 19º b), 21º e 82º do CPT, e 268º n.º 3 da CRP (cfr. tb. o artigo 125º n.º 2 do CPA).

Mais,

128. O douto Acórdão recorrido entendeu que cumpria ao contribuinte o ónus da prova de que o saldo de CFI, dedutível em 1990, ainda não se havia esgotado.

129. Teria o contribuinte, por isso, de fazer prova de factos documentados ocorridos em 1986, 1987, 1988, 1989 e 1990.

130. Ora, o douto Acórdão recorrido violou os artigos 134º do CCI, 98º n.º 5 do CIRC e 40º do Comercial, segundo os quais os livros de contabilidade, registos contabilísticos e documentos de suporte devem ser conservados durante o prazo de apenas 5 e 10 anos, respectivamente.

131. Quanto aos anos de 1986, 1987 e 1988, por estar ainda em vigor o CCI, o prazo de conservação documental era de apenas 5 anos.

132. Que passou a ser de 10 anos, a partir de 01.01.1989, com a reforma fiscal então operada.

133. Seja como for, à data em que foi apresentada a Impugnação, 18.12.2001, há muito que haviam decorrido estes prazos de conservação e arquivo documental.

134. E a Impugnação só foi apresentada em 18.12.2001 porque a AF demorou cerca de 5 anos a apreciar a reclamação.

Acresce que,

135. Ao contrário do que pressupõe o douto Acórdão recorrido, não ficou provado em que data a Recorrida foi notificada do acto de liquidação.

136. E nada ficou provado quando ao momento em que o quadro de recolha e o mapa de apuramento modelo DC-22 foi notificado ao contribuinte.

137. Assim, contrariamente ao decidido, parece-nos que a matéria de facto provada é insuficiente para permitir a conclusão de que a Recorrente foi notificada da liquidação dentro do prazo de caducidade referido no artigo 33º n.º 1 do CPT.

138. Disposição esta, assim, erradamente interpretada e aplicada.

139. O facto da Recorrente não ter requerido a notificação da fundamentação não “sana” a invalidez da notificação e, conseqüentemente, e ineficácia e caducidade da liquidação, se entretanto tiver decorrido o respectivo prazo.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 368 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1. A prescrição do imposto impugnado não pode ser conhecida em sede do presente recurso uma vez que a matéria fáctica assente não inclui os elementos fácticos relevantes para contagem do prazo prescricional.

2. Não ocorre uma efectiva oposição entre acórdão recorrido e os acórdãos – fundamento quanto à aplicação do art. 753.º 1 do C.P.C. e à falta de fundamentação de direito da correcção relativa ao C.F.I.

3. Todas as demais questões suscitadas nas alegações - falta de explicitação dos cálculos relevantes para efeito da correcção ao CFI, errada distribuição do ónus da prova, insuficiente fixação da matéria de facto respeitante à caducidade da liquidação - não resultam de uma prévia e reconhecida oposição de julgados.

4. A tempestividade da notificação da liquidação do imposto impugnado nunca esteve em causa nos autos, mas apenas e tão só a sua validade.

5. De qualquer forma, os factos constantes das alíneas a) e b) do probatório são suficientes para concluir que a sobredita notificação foi feita no prazo previsto no art. 33.º do C.P.T.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, uma vez que entre o acórdão recorrido e os dois acórdãos fundamento “não existe entre eles divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao recurso”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente nos termos que constam de fls. 413 e seguintes, que aqui 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:

a) Em 1995-08-30 a Administração Fiscal procedeu à liquidação à impugnante do IRC referente a 1990 no valor a pagar de Esc. 76.473.249\$00, cuja data limite de pagamento ocorreu em 1995-11-22, remetendo à impugnante para notificação a nota de cobrança n.º 1995 8310011637, cuja cópia consta de fls. 18 e aqui damos por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

b) Daquela nota de cobrança consta: «Fica V. Ex.^a notificado para, no prazo de 30 dias, a contar do 3º dia posterior ao do registo, efectuar o pagamento, mediante apresentação da nota de cobrança que se junta, da importância de 76.473.249\$00, proveniente de liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1990, efectuada nos termos do artigo 77º do CIRC, conforme demonstração em anexo. Não sendo pago o imposto no prazo acima referido haverá lugar a procedimento executivo. Mais fica avisado que poderá, querendo, reclamar ou impugnar nos termos do artigo 111º do CIRC - cfr. fls. 18.

c) Em 1994-09-29 a Administração Fiscal preencheu relativamente a Modelo Supermercados, SA, o quadro de recolha e o mapa de apuramento modelo DC - 22 cujas cópias constam de folhas 20 a 37 e aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

d) Em 1996-02-19 a impugnante deduziu reclamação graciosa contra aquela liquidação - cfr. fls. 39 a 45.

e) Por ofício datado de 2001-09-03 foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição nos termos que constam das cópias juntas a folhas 47 a 50 e aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

f) A impugnante reclamou daquela notificação nos termos que constam de folhas 52.

g) Por ofício datado de 2001-09-25 foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição nos termos que constam das cópias juntas a folhas 54 a 71 e aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

h) Por ofício datado de 2001-11-29 foi a impugnante notificada do deferimento parcial da reclamação graciosa deduzida nos termos que constam das cópias juntas a folhas 73 a 75 e aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

i) Para cobrança da liquidação referida em a) foi instaurado o processo de execução fiscal que corre seus termos sob o n.º 3611-96/100923.0 no âmbito do qual a impugnante prestou garantia no valor de Esc. 117.580.805\$00 o que fez nos termos que constam de folhas 83 em 1996-07-30 - cfr. fls. 79, 80 e 83.

j) A impugnação foi deduzida em 2001-12-18 - cfr. fls. 2.

3 – Em primeiro lugar, há que apreciar a questão suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu duto parecer.

Como vimos, alega aquele Ilustre Magistrado que o presente recurso deve ser julgado findo, uma vez que entre o acórdão recorrido e os dois acórdãos fundamento “não existe entre eles divergência e incompatibilidade que justifiquem e sirvam de fundamento ao recurso”.

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 os acórdãos tidos por fundamento já transitaram em julgado (vide fls. 385 e 477, respectivamente).

Posto isto, importa referir que, no que concerne à questão da decisão sobre o mérito da impugnação, ao abrigo do disposto no artº 753º, n.º 1 do CPC, os arestos em confronto não divergem, já que em ambos se decidiu no mesmo sentido.

Com efeito e da análise da sentença proferida pelo tribunal de 1ª instância, resulta que este não decidiu sobre o mérito da causa, uma vez que julgou verificada a caducidade do direito à liquidação, ficando, necessariamente, “prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas quanto à legalidade da liquidação”.

No acórdão recorrido, partindo do pressuposto de que aquele tribunal não havia decidido do mérito da causa e tendo concluído que o direito à liquidação ainda não havia caducado, apreciou-se e decidiu-se, nos termos do disposto no artº 753º, n.º 1 do CPC, as restantes questões relativas à legalidade da liquidação e que tinham ficado prejudicadas.

Por sua vez no acórdão fundamento decidiu-se que numa “situação em que o tribunal de 1ª instância proferiu uma decisão final em que se absteve de conhecer do mérito da causa e, em recurso para o Tribunal Central Administrativo, este entendeu que o motivo invocado para tal abstenção não procede e não existe qualquer outro motivo que obste ao conhecimento do mérito da causa é enquadrável no n.º 1 do art. 753.º do C.P.C. e não no n.º 2 do art. 715.º do mesmo diploma”.

Sendo assim e nesta parte, não se verifica a alegada oposição entre os arestos em confronto.

4 - Quanto à segunda questão - falta de fundamentação da decisão da Administração Fiscal por não explicitar os cálculos que sustentam as correcções efectuadas ao investimento declarado pelo contribuinte e por indicação das normas de direito relevantes -, também não existe divergência quanto ao fundamento de direito - dever de fundamentação do acto tributário.

No aresto recorrido sustenta-se que “como é sabido, a fundamentação do acto administrativo (no qual se inclui o acto tributário) tem como um dos objectivos o de dar a conhecer ao interessado as razões de facto e de direito pelas quais a Administração decidiu em certo sentido e não noutra, dando-lhe assim a possibilidade de conformação com o acto ou de o atacar graciosa ou contenciosamente”.

E, de modo semelhante, se escreve no acórdão fundamento que “o dever de fundamentação visa responder às necessidades de esclarecimento dos administrados, informando-os do itinerário cognoscitivo e valorativo do autor do acto, por forma a permitir-lhes conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e os motivos por que se decidiu num sentido e não noutra”.

Não há, assim, qualquer discrepância quanto à forma como elencaram o dever de fundamentação.

O que existe é uma aplicação diversamente fundamentada face à diversidade de situações fácticas presentes.

Assim e sobre a questão em apreço, afirma-se o seguinte no acórdão recorrido: “No mapa de fls. 37 indicam-se os valores corrigidos pela Administração Tributária donde resulta que em 1989 o CFI estava já esgotado não podendo, por isso, transitar para o exercício de 1990 o valor de... declarado pela impugnante.

Desta fundamentação resulta claramente o seguinte:

a) Que a correcção resulta do facto de o CFI de que a impugnante beneficiava se ter esgotado em 1989, pelo que não poderia ser deduzido à colecta de 1990.

b) Que a Administração Tributária chegou à referida conclusão em face de valores obtidos através dos exercícios de 1986 a 1989”.

E mais adiante refere-se que “tais valores resultam da contabilidade da recorrente em aplicação dos diplomas legais que concedem benefício fiscal” (fls. 276).

Termina, afirmando que, “salvo o devido respeito, estamos perante uma fundamentação clara e facilmente compreensível em face do regime legal do CFI, de que a impugnante beneficiava e tinha conhecimento, pelo que não ocorre o citado vício de forma por falta de fundamentação”.

No acórdão fundamento proferido no recurso n.º 145/03 e a propósito da não aceitação pela Administração Tributária do benefício da dedução consagrado no artº 44º do CCI e que a então impugnante declarara para efeitos de IRC do ano de 1990, refere-se o seguinte:

“Sabido que esse art. 44º do CCI dispunha, na parte que ora interessa, que... tornava-se necessário, desde logo, que a AT explicasse porque afirma que “o sujeito passivo não constituiu, na altura própria, o

direito à dedução, esclarecendo qual era a altura que considerava como própria para o efeito, ou qual era a altura em que se constituía o direito à dedução, posto que... a lei não fala sequer em “constituição do direito à dedução” ou altura da constituição desse direito, ficando-se, assim, por saber a que momento ou “altura própria” se está a referir a AT, tanto mais que a lei permite que em determinados casos a dedução possa ser feita posteriormente ao ano seguinte ao da conclusão do investimento.

Tal como salienta a impugnante, essa fundamentação não permite saber em que termos o benefício do direito à dedução não se constituiu; em que termos o não exercício da dedução no ano de 1989 determinou a preclusão do direito à dedução nos anos seguintes; e em que termos tais conclusões poderão ser retiradas dos normativos invocados na fundamentação.

Em suma, a falta de enunciação desses elementos impede que se conheçam verdadeiramente as razões factuais que motivaram a AT, isto é, que a levaram a desconsiderar a dedução efectuada pela impugnante e que estão na base da correcção que subjaz à liquidação impugnada”.

Ora, do cotejo dos dois acórdãos, constata-se, assim, que quanto à questão da fundamentação da liquidação de IRC, os arestos em confronto 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.

Assim sendo e também quanto a esta questão, não ocorre a oposição de julgados necessária para o prosseguimento do recurso previsto no artº 284º do CPPT.

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 constatasse 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 € 200 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Outubro 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* – *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* – *Domingos Brandão de Pinho* – *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 22 de Outubro de 2008.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Requisitos. Acórdão interlocutório

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 — Se o acórdão recorrido é um acórdão interlocutório, de simples ampliação da matéria de facto, sem nenhuma vinculação jurídica em termos de fundamento ou questão de direito idóneos ao recurso por oposição de julgados, falece-lhe, no caso, qualquer conteúdo relevante que justifique um tal recurso.*

Processo n.º 476/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Maria Lucília Coelho Lopes de Carvalho.

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

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

1. A **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Pleno do acórdão do TCA – Sul de 14/11/2007 que anulou a sentença do tribunal de 1ª Instância (que julgara improcedente uma oposição), ordenando a baixa dos autos à 1ª instância para instrução e ampliação da matéria de facto.

Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator julgou verificada essa oposição (concretamente entre o acórdão recorrido e um outro acórdão – do STA –, erigido como acórdão fundamento.

O recorrente alegou de fundo.

Neste STA, o EPGA defende que o processo deve ser julgado findo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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 impõe-se igualmente que se esteja perante decisões explícitas e não perante meras decisões implícitas.

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? E será que há decisões explícitas?

Já vimos que o EPGA defende que o recurso deve ser julgado findo.

Escreveu nomeadamente o distinto Magistrado:

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

- identidade da questão fundamental de direito
- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica
- soluções jurídicas opostas

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

“2. O acórdão recorrido ordenou a devolução do processo ao tribunal de 1ª instância para ampliação da matéria de facto, visando a resolução da questão da prescrição da obrigação tributária exequenda.

O acórdão recorrido é meramente interlocutório, na medida em que não decidiu em termos definitivos a questão enunciada: cessação da suspensão do prazo de prescrição resultante da adesão ao plano de pagamento em prestações da dívida tributária (art. 5º nº5 DL n. 124/96, 10 Agosto).

Diferentemente do STA, o TCA não tem autoridade para definir o regime jurídico aplicável à solução de uma questão jurídica, em termos que determinem o seu acatamento pelo tribunal de 1ª instância (art. 739º n. 2 CPC/art. 2º alínea e) CPPT).

Neste contexto o acórdão recorrido, porque interlocutório, não configura termo relevante do binómio que permite a interposição de recurso por oposição de acórdãos.

“3. Sem prescindir

«Os juízos subentendidos ou implícitos não preenchem o pressuposto para o recurso por oposição de acórdãos regulado no art.24º alínea b) do ETAF, porque a questão jurídica não tratada poderia ter tido diferente solução caso tivesse sido enfrentada expressamente, e nestas circunstâncias ficam sempre dúvidas sobre a existência de divergência relativamente ao mesmo fundamento de direito» (acórdão STA - Pleno da Secção de Contencioso Administrativo 6.05.2004 processo n. 980/03 e jurisprudência citada).

Não se verifica antagonismo explícito de soluções jurídicas sobre a mesma questão fundamental de direito, pelos motivos seguintes:

a) a questão implícita enunciada no acórdão recorrido foi resolvida no sentido de que «é o momento em que as dívidas se tornaram exigíveis por incumprimento do plano de adesão ao DL 124/96

que deve relevar para o reinício da contagem do prazo de prescrição e não a notificação do despacho que revogou o acordo de adesão por incumprimento» (fls.507)

b) o acórdão fundamento não enuncia formalmente a questão, limitando-se a um juízo implícito aparentemente antagónico da solução do acórdão recorrido, ao afirmar que «(...) o prazo não correria ainda hoje - estava suspenso, se não fosse o caso de a medida a que se abrigava a recorrida ter sido mandada cessar, em razão do incumprimento em que incorreu» e ainda «(...) o prazo de prescrição, iniciado em 1 de Janeiro de 1993, mas que esteve suspenso entre Janeiro de 1997 e Fevereiro de 2005, ainda não se completou» (cf. probatório XII e XV)

...
 Vejamos então.

Para concluir pela existência da oposição de acórdãos, o recorrente conclui as suas alegações do seguinte modo:

“Para o que aqui nos interessa – interpretação do Decreto-Lei n. 124/96, de 10/8, quanto aos efeitos da aplicação do regime de adesão ao regime de regularização de dívidas através de pagamento em prestações - existe oposição de julgados entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento porque:

a) O Acórdão recorrido (de 14/11/2007) considerou que:

O incumprimento no pagamento pontual das prestações acordadas ao abrigo do DL 124/96, implica automaticamente o prosseguimento do processo de execução por parte da AF – o que significa que não é necessário qualquer despacho de exclusão porque tal despacho não é exigido por aquele diploma para que termine a suspensão do prazo de prescrição.

b) O Acórdão fundamento do STA considerou que:

Estando em curso uma situação em que a Administração Fiscal proferiu em 14/3/1997, um despacho de autorização do pagamento em prestações da dívida exequenda em 150 prestações, esse facto (independentemente de se confirmar se chegou a haver cumprimento de qualquer prestação) provocou a suspensão legal do processo executivo, porque a adesão ao regime consagrado nesse diploma tem eficácia suspensiva da execução, nos termos nele previstos;

Ora, o prazo de prescrição, de acordo com o transcrito n. 5 do artigo 5º, suspende-se durante o período de pagamento em prestações, ou seja, não corre enquanto ele durar (no nosso caso, esse período estendia-se pelos anos de 1997 a Junho de 2009, inclusive, já que as prestações eram mensais, iniciavam-se em Janeiro de 1997, e o seu número atingia 150);

Porque a recorrida não tinha deixado de reunir as condições de acesso ao regime exigidas pelo artigo 3º, nem as do artigo 11º se era o caso, nem o prosseguimento da execução era necessário para garantir o valor da dívida, nos termos do artigo 6º, nºs 2 e 3, foi suspensa a execução instaurada em 21 de Maio de 1997, como se viu, suspensão que se sabe ter cessado com o despacho de 15 de Fevereiro de 2005, por incumprimento do plano por parte da recorrida, como também se viu;

A realidade a atentar é que o prazo de prescrição esteve suspenso desde Janeiro de 1997 e assim se manteve até Fevereiro de 2005; e que a execução fiscal esteve suspensa por decorrência da lei e motivo imputável à recorrida, que se propôs pagar a sua dívida fiscal em 150 meses (ou seja, o prazo de prescrição, iniciado em 1 de Janeiro de 1993, mas que esteve suspenso entre Janeiro de 1997 e Fevereiro de 2005, ainda se não completou).

Assim, tendo os acórdãos em causa sido proferidos em situações fácticas idênticas e aplicando a mesma legislação (Decreto-Lei n. 124/96 de 10 de Agosto e art. 34º do Código de Processo Tributário) deve ser reconhecida a existência de oposição de acórdãos, admitindo-se o presente recurso e a existência da referida oposição, seguindo-se, nos termos legais aplicáveis, a fase de alegações sobre a questão de fundo”.

3. Vejamos então se existe a alegada oposição de acórdãos.

Tem razão o EPGA, quando afirma que o acórdão recorrido não é a última decisão sobre a matéria, uma vez que o TCA não tem poderes para definir o regime jurídico aplicável.

Bem pode acontecer que, ampliada a matéria de facto, o tribunal de 1ª instância ou o tribunal de recurso (que até pode ser o STA) viesse a decidir um regime jurídico diverso do enunciado no acórdão recorrido.

Na verdade, o aresto recorrido limitou-se a enunciar o direito aplicável mas não o definiu nem, muito menos, o mandou aplicar.

Esta é a interpretação mais plausível daquele aresto, já que se não podia ignorar que a definição do direito aplicável, em termos vinculativos, compete ao STA – artºs 729.º e 730.º do Código de Processo Civil -, e não ao TCA que apenas opera nos termos do artigo 712º do mesmo compêndio legal, em termos da “modificabilidade da decisão de facto”.

Assim, aquela enunciação não produz caso julgado, sequer formal.

Trata-se, pois, de acórdão interlocutório, de simples ampliação da matéria de facto, pelo que não contém nenhuma vinculação jurídica em termos de fundamento ou questão de direito idóneos ao recurso por oposição de julgados.

E, tendo este por fim a uniformização de jurisprudência, falece-lhe, no caso, qualquer conteúdo relevante.

4. Face ao exposto, acorda-se em julgar findo o recurso – artigo 284.º, n. 5, do CPPT.
Custas pela Fazenda recorrente, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 22 de Outubro de 2008. — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Recurso com fundamento em oposição de acórdãos. Trânsito em julgado do acórdão fundamento

Sumário:

É requisito do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, previsto no artigo 284.º do CPPT, que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado.

Processo n.º 316/07-50.

Recorrentes: Antiquimo — Sociedade Imobiliária, S. A., e outros.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 – ANTIQUIMIO – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., BLOCO Q – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., BLOCO Y – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., IMO EQUIP – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., IMOPINCEL – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., IMOPONTE – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., IMOSISTEMA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., IMOSOALHO – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., LAMIRÉ – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., MAGNOIMO – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., MODELO HIPER IMOBILIÁRIA, S.A., PLANTIMO – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., REALEJO – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., SONDIS, TELEPORTO – EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS, S.A., e VISTAS DA FOZ – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A. interpuseram o presente recurso jurisdicional para este Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, invocando oposição entre o acórdão recorrido, proferido por aquela Secção em 16.1-2008, e o acórdão da mesma Secção, de 18-4-2007, proferido no recurso n.º 905/06.

Por despacho do Excelentíssimo Relator na Secção foi afirmada a existência de oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

As partes apresentaram alegações nos termos do art. 284.º, n.º 5, do CPPT.

Neste Pleno, o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer em que defende, em suma, que o presente recurso deve ser julgado findo, por o acórdão fundamento não ter transitado em julgado, por ter sido dele interposto recurso para o Tribunal Constitucional, como demonstra com cópia do respectivo requerimento de interposição de recurso.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Uma vez que foi efectuada a junção de cópia do requerimento de interposição de recurso do acórdão fundamento para o Tribunal Constitucional e as partes não contrariaram afirmação feita pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto de que o acórdão fundamento não transitou em julgado, este é um ponto que se deve ter por assente.

Ao presente processo, iniciado antes de 1-1-2004, aplica-se o regime anterior ao E.T.A.F. de 2002 e C.P.T.A..

O facto de ter sido reconhecida a existência da oposição pelo Excelentíssimo Relator na Secção não impede que o tribunal pleno, ao apreciar o recurso, decida em sentido contrário (art. 766.º, n.º 1,

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.

3 – O art. 30.º do E.T.A.F. de 1984, ao prever a competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, estabelece os requisitos dos recursos com fundamento em oposição de julgados, nos seguintes termos, no que aqui interessa:

Compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...)

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

(...)

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

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem sido uniforme no sentido de ser exigível também que o acórdão invocado como fundamento tenha transitado em julgado, exigência que consta do n.º 4 do art. 763.º do C.P.C., 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 ⁽¹⁾, e se justifica por os recursos com fundamento em oposição de julgados no contencioso administrativo, visarem, primacialmente, 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 caso em apreço, constata-se que o acórdão invocado como fundamento do recurso não transitou em julgado.

Por isso, não se verifica um pressuposto do recurso com fundamento em oposição de acórdãos, pelo que o recurso fica sem efeito (art.º 766º, n.º 2, do CPC).

Termos em que acordam em julgar findo o recurso.

Custas pelas Recorrentes com taxa de justiça de 2 UC e procuradoria de 1/6.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

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

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de Acórdãos. Alegações.

Sumário:

- I — Nos termos do artigo 284.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o recorrente deverá apresentar «uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos [recorrido e fundamento] existe a oposição exigida».*
- II — Não satisfaz tal requisito a alegação em que, não se procurando demonstrar tal oposição, se discorda da decisão recorrida em ordem a obter a sua revogação.*
- III — Em tal circunstancialismo, o recurso deve ser dado por findo — n.º 5 do mesmo dispositivo legal.*

Processo n.º 407/08-50.

Recorrente: Aranas Portugal, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

Arañas Portugal, S.A., vem interpor recurso, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14 de Novembro de 2007, que negou provimento ao que havia interposto da sentença.

Formulou as seguintes conclusões:

A) O douto acórdão recorrido ignorou a prova produzida, por entender que para além de não existirem documentos externos de suporte, não foi efectuada prova da realização das operações subjacentes.

B) No entanto, entende a recorrente que os documentos internos que juntou são idóneos a demonstrar a existência dos custos e a sua indispensabilidade para a obtenção de proveitos, conforme aliás já decidiu o Tribunal Central Administrativo e o Supremo Tribunal Administrativo, nos acórdãos cuja oposição se invocou.

C) Acresce que o douto acórdão recorrido não faz qualquer referência aos documentos juntos aos autos, alguns dos quais foram, inclusive, objecto de tradução de inglês para português a pedido do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que também os ignorou, pelo que a recorrente fica por saber por que razão os documentos que juntou não são susceptíveis de provar os factos que alegou.

D) Pelo que, a recorrente só pode concluir que a prova que produziu não foi analisada, tendo o douto acórdão a quo violado, nessa medida, quer o princípio do inquisitório, acolhido pelo artigo 99.º da LGT, quer o disposto no artigo 23.º do CIRC, quer ainda o artigo 74.º da LGT sobre o ónus da prova.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a não aceitação do recurso por inexistência de oposição ou a sua improcedência.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de que “a recorrente não demonstra a oposição de soluções jurídicas entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento”, a qual, aliás, se não verifica, “mas sim divergência no julgamento da matéria de facto”, pelo que o recurso “deve ser julgado findo”.

E, corridos os vistos legais, há que decidir.

Nos termos do artigo 284.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o recorrente, na sequência do despacho que admite o recurso, deverá apresentar “uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos [recorrido e fundamento] existe a oposição exigida”.

Ora, no requerimento de interposição do recurso, indicou quatro arestos.

Admitido, não obstante, o recurso – admissão que, todavia, não vincula o tribunal superior (cfr. o acórdão do STA de 7 de Maio de 2005 – recurso n.º 1149/02) – e, na alegação tendente a demonstrar a predita oposição, apenas, e mesmo assim ao de leve, a expressou relativamente ao acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 22 de Fevereiro de 2005 – recurso n.º 01083/03, no sentido de que resultaria do acórdão recorrido, que, “*a contrario*, a prova da existência de uma operação deve ser feita através de documento externo, e não através de documento interno do contribuinte”, ao passo que aquele último aresto perfilhou o entendimento de que “a prova dos custos pode ser feita por documento interno”.

Todavia, convidada mais tarde para eleger um de entre os quatro ditos acórdãos, veio referir o do Tribunal Central Administrativo Norte de 9 de Março de 2006 – recurso n.º 00132/04, sobre o qual não existe, na predita peça alegatória, qualquer resquício tendente a demonstrar a aludida oposição.

Pelo contrário, e como sublinha o Exmo. Magistrado do Ministério Público, “a recorrente não demonstra a oposição de soluções jurídicas entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento (ac. 0132/04 do Tribunal Central Administrativo Norte)”-

Pelo que não é possível ter-se por verificada a necessária oposição, à míngua de alegação idónea para o efeito.

Termos em que se acorda dar por findo o recurso – artigo 284.º, n.º 5, do CPPT.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de € 200,00 e procuradoria de 50%.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *António Francisco de Almeida Calhau*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Fundamentos. Nulidades. Falta de requisitos essenciais do título executivo.

Sumário:

A falta de requisitos essenciais do título executivo, que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal — artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário —, não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do seu artigo 204.º

Processo n.º 430/08-50.

Recorrente: José Martins Correia.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

José Martins Correia vem recorrer, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo de 2 de Outubro de 2007, que negou provimento ao recurso interposto da sentença que, por sua vez, julgou improcedente oposição a execução fiscal.

Fundamentou-se a decisão recorrida, em que a nulidade do título executivo não é fundamento de oposição à execução, por não enquadrável em qualquer das alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, particularmente na sua alínea i), constituindo, antes, a falta de requisitos essenciais do título executivo, nulidade insanável, nos termos do artigo 165.º do CPPT.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

I. Não é pacífico na doutrina e jurisprudência que o elenco de fundamentos de oposição à execução seja taxativo.

II. “Ao contrário do que parece resultar da utilização do advérbio “só” no n.º 1, dando a entender tratar-se de uma enumeração taxativa dos fundamentos de oposição, para além dos fundamentos específicos enunciados nas alíneas a) a h), a alínea i) permite invocar quaisquer outros fundamentos de oposição, contando que a respectiva prova possa ser efectuada apenas por documento e desde que não envolva apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem represente interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.” [João António Valente Torrão, in Código de Procedimento e Processo Tributário - Anotado e Comentado, Almedina, Coimbra, Janeiro, 2005, pg. 786, em anotação ao art. 204º do CPPT]

III. “A nulidade do processo de execução fiscal por falta de requisitos essenciais do título executivo, pode apreciar-se em processo de oposição à execução fiscal” [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 18/2/98, no processo n.º 21699, disponível em www.dgsi.pt]

IV. “A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental, gera nulidade absoluta, de conhecimento oficioso, a qual tem por efeito a anulação do processado posterior ao momento em que foi praticada e por ela absolutamente prejudicado (art. 76, alínea b), § 1 e 3, do C.P.C.I.). “[Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 20/4/94, no processo n.º 16152, disponível em www.dgsi.pt]

V. A oposição à execução fiscal, embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na dependência deste como uma contestação à pretensão do exequente, tendo por fim a extinção ou suspensão da execução fiscal. Consequentemente, na oposição à execução devem apenas ser admitidos como fundamentos aqueles que possam conduzir à suspensão ou extinção da execução.

VI. A nulidade do título executivo tem como consequência a extinção do processo de execução, pelo que a arguição de tal nulidade se harmoniza com as finalidades do processo de execução devendo ser considerada como fundamento de oposição à execução.

VII. “(...) apesar de não estar expressamente indicado nas várias alíneas do n.º 1 do artº 204º deste Código, a falta de requisitos do título executivo cabe na fórmula genérica da referida alínea i), já que se trata de um fundamento que pode ser provado documentalmente, não envolve apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda nem representa interferência em matéria da exclusiva competência que emitiu o título.” [Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vislis Editores, Lisboa, 2002, pg. 829, em anotação ao art. 165º do CPPT]

VIII. O recorrente invocou a nulidade do título executivo, porquanto a certidão de dívida que serviu de base à execução não cumpre os requisitos plasmados nos artºs 88º e 163º n.º 1 alínea d) do CPPT, o que consubstancia uma nulidade de conhecimento oficioso, nos termos do disposto no artº 165º n.º 4 do CPPT.

IX. A inexecuibilidade do título executivo é um dos fundamentos típicos do processo de oposição à execução regulado no CPC, nos termos do disposto no artº 814º alínea a) do CPC, conduzindo à extinção da execução.

X. A falta de requisitos essenciais do título executivo ainda que não consubstanciasse uma nulidade passível de ser arguida em sede de oposição à execução - o que não se concede, mas pondera por mero dever de patrocínio - sempre conduziria à inexecuibilidade do título e, por consequência, à extinção da execução.

XI. A falta de requisitos essenciais do título executivo, na medida padece de vícios tais que o tornam inexecuível, constitui fundamento para deduzir oposição à execução fiscal.

XII. O acórdão recorrido viola os artigos 88º, 163º, 165º e 204º do CPPT, o art. 814º do CPC. Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de, verificando-se efectivamente oposição, dever esta “ser resolvida pela consagração da doutrina do acórdão fundamento, por ser a boa, constituindo, de resto, jurisprudência seguida na secção”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A). Em 02/03/2005 foi emitida pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social a certidão de dívida em nome de José Martins Correia referente a contribuições dos meses de Março de 2003 a Fevereiro de 2004 no montante total de € 31.243,27 como consta da certidão de dívidas de fls. 18 dos presentes autos.

B). Na referida certidão consta o montante e a natureza da dívida, os períodos a que se referem, o valor referente a cada período, a data e termos em que deveriam ser entregues (cfr. documento de fls. 18 cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

C). Em 02/03/2005 foi emitida pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social a certidão de dívida em nome de José Martins Correia referente a contribuições dos meses de Março de 2004 a Janeiro de 2005 no montante total de € 26.171,62, como consta da certidão de dívida de fls. 19 dos presentes autos.

D). Na referida certidão consta o montante e a natureza da dívida, os períodos a que se referem, o valor referente a cada período, a data e termos em que deveriam ser entregues (cfr. documento de fls. 19 cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

E). Em 02/03/2005 foi emitida pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social a certidão de dívida em nome José Martins Correia referente a quotizações dos meses de Março de 2003 a Fevereiro de 2004 no montante total de € 14.470,56 como consta da certidão de dívida de fls. 20 dos presentes autos.

F). Na referida certidão consta o montante e a natureza da dívida, os períodos a que se referem, o valor referente a cada período, a data e termos em que deveriam ser entregues (cfr. documento de fls. 20 cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

G). Em 02/03/2005 foi emitida pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social a certidão de dívida em nome de José Martins Correia referente a quotizações dos meses de Março de 2004 a Janeiro de 2005 no montante total de € 12.121,59 como consta da certidão de dívida de fls. 21 dos presentes autos.

H). Na referida certidão consta o montante e a natureza da dívida, os períodos a que se referem, o valor referente a cada período, a data e termos em que deveriam ser entregues (cfr. documento de fls. 21 cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

I). Em 06/06/2005 e com base nas certidões referidas nos pontos anteriores foi autuado no Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social - Secção de Processos de Setúbal, o processo de execução fiscal n.º 1501200501004409 por dívida total de € 84.007,04 como consta de fls. 17.

J). O ora oponente foi citado em 16/06/2005 como consta dos documentos de fls. 22 e do aviso de recepção de fls. 23.

K). A petição de oposição foi apresentada por via electrónica em 29/09/2005 (cfr. fls. 4 dos presentes autos).

L). A acção declarativa de recuperação de empresa com processo especial, intentada por José Martins Correia junto do Tribunal de Comércio de Lisboa, foi objecto de decisão no sentido dos autos não poderem prosseguir como processo de recuperação nem como processo de falência, determinando aquele tribunal o arquivamento dos autos e confirmada pelo Tribunal da Relação de Lisboa (cfr. documento de fls. 58/75).

Vejamos, pois:

ASSIM, QUANTO À OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS:

O presente processo de oposição iniciou-se em 2005, pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002 – cfr., desenvolvidamente, sobre o tema, o Acórdão do Pleno desta Secção, de 26 de Setembro de 2007 – recurso n.º 0452/07.

São, assim, pressupostos expressos do recurso para o Pleno, por oposição de julgados, que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução expressa oposta.

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o acórdão recorrido, do Tribunal Central Administrativo – Sul, de 2 de Outubro de 2007, e o aresto fundamento, do Supremo Tribunal Administrativo, de 18 de Fevereiro de 1998, proferido no recurso n.º 21.699.

Ora, verifica-se, efectivamente, a invocada oposição.

Trata-se, nos dois arestos, de saber se a nulidade do título executivo, por falta dos seus requisitos essenciais, e quando não puder ser suprida por prova documental, é, ou não, fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea *i*) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sendo que o acórdão recorrido se pronunciou pela negativa e o fundamento pela positiva.

Certo que o acórdão fundamento foi proferido no domínio de vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos pelo que poderia concluir-se não haver oposição, à minguada do respectivo pressuposto da existência do mesmo quadro legal.

A conclusão seria, todavia, precipitada.

É que as diversas disposições legais que, no ponto, se sucederam no tempo – artigos 178.º, alínea *g*), do CPCI, 286.º, n.º 1, alínea *b*), do CPT e 204.º, n.º 1, alínea *i*), do CPPT -, têm o mesmo conteúdo jurídico, mau grado pequenas diferenças de redacção, abrangendo, todas, fundamentos a provar apenas por documento e que “não envolvem apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”.

Tem-se, pois, por verificada a invocada oposição.

QUANTO AO MAIS:

A questão decidenda é, como já se deixou referido, a de saber se a nulidade do título executivo, por falta dos seus requisitos essenciais, e quando não puder ser suprida por prova documental, é, ou não, fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea *i*) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Ora, há que reconhecer que tal fundamento cabe na literalidade da referida norma pois que patentemente não envolve a apreciação da legalidade da liquidação – desde logo, é-lhe posterior – nem interfere em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título.

Por outro lado, tal nulidade conduz à extinção da execução pelo que, sendo esta o fim primacial da oposição, não haverá, por aí, obstáculo à predita resposta afirmativa.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *CPPT anotado*, 2.º volume, nota 16 ao artigo 165.º.

Todavia, outros parâmetros há a considerar.

Dispõe o artigo 2.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, que “a todo o direito (...) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo”.

E, em termos semelhantes, preceitua o artigo 97.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, que “a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”.

Assim, a cada direito corresponde uma só acção: unidade, que não pluralidade.

Cfr. o acórdão do STJ, de 28 de Janeiro de 2003, *in Colectânea*, 166, p. 61.

Ora, o artigo 165.º do CPPT considera nulidade insanável em processo de execução fiscal “a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”.

E estabelece o respectivo regime, e efeitos: a anulação dos termos subsequentes do processo que do acto anulado dependam absolutamente, sendo (a nulidade) de conhecimento officioso e podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão.

A lei elegeru, pois, tipicamente, o respectivo regime legal: trata-se de uma nulidade.

E, como tal, estabelece-se igualmente o seu regime de arguição.

Assim sendo, foi propósito legal desconsiderá-la como fundamento de oposição, ainda que seja a mesma, substancialmente, a consequência resultante: a extinção da execução consubstanciada na nulidade do próprio título.

Por outro lado, a tutela jurídica concedida à nulidade é, até, mais consistente do que a resultante da oposição, na medida em que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, que não apenas no prazo de 30 dias contados da citação – cfr. artigo 203.º, n.º 1, do CPPT.

Aliás, a entender-se dever ser conhecida pelo Chefe do Serviço de Finanças (ou, porventura, pelo juiz – cfr. o artigo 151.º, n.º 1, do CPPT), sempre o respectivo processo seria urgente – artigo 278.º,

n.º 5 – o que é mais consentâneo com a celeridade querida para o processo de execução fiscal, atenta essencialmente a sua finalidade de cobrança de impostos que visam “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e das necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento – artigo 5.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

Nada, pois, parece justificar a apontada dualidade – em termos de nulidade processual da execução fiscal e de fundamento de oposição à mesma -, aliás proibida nos termos do referido artigo 2.º do Código de Processo Civil.

Conclui-se, assim, que a nulidade da falta de requisitos essenciais do título executivo – nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT – não é fundamento de oposição à execução fiscal por não enquadrável no seu artigo 204.º, n.º 1, alínea i).

No sentido exposto, e por mais recentes, cfr. os acórdãos do Pleno do STA de 23 de Fevereiro de 2005 – recurso n.º 0574/04, tirado por unanimidade, e da Secção de 23 de Outubro de 2007 – recurso n.º 026.762, de 14 de Março de 2007 – recurso n.º 0950/06, de 28 de Fevereiro de 2007 – recurso n.º 01178/06 e de 20 de Novembro de 2002 – recurso n.º 01701/02, expressando forte corrente jurisprudencial no sentido ora proposto.

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

Custas pelo oponente, na instância e neste STA, sempre com procuradoria de 50%.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (votou conforme a declaração junta).

Declaração de voto

A jurisprudência do STA, depois de, inicialmente, ter afirmado a possibilidade de arguição da nulidade derivada de falta de requisitos do título executivo em processo de oposição à execução fiscal, ⁽¹⁾ acabou por inverter essa posição, passando a entender que tal nulidade só pode conhecer-se no processo de execução fiscal. ⁽²⁾

Trata-se de questão sem alcance prático apreciável, uma vez que a falta de requisitos do título executivo, *quando constitui nulidade* (por não poder ser suprida por prova documental), pode ser arguida a todo o tempo no processo de execução fiscal, pelo que, se for invocada como único fundamento de oposição, será viável a convolação da petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade, e, quando não for o único fundamento, pode sempre fazer-se a arguição da nulidade no processo de execução fiscal, na sequência da decisão que não admita esse fundamento de oposição.

No entanto, sem prejuízo de ser aconselhável o acatamento desta última jurisprudência uniforme mais recente para evitar mais tergiversações jurisprudenciais sobre esta matéria, por a estabilidade jurisprudencial ⁽³⁾ e a confiança que ela gera nos cidadãos serem valores a prosseguir pelos Tribunais que, quando não estão em causa reflexos substantivos, se devem sobrepor à adequação dos meios processuais ⁽⁴⁾ parece-me que a não admissibilidade de invocação da falta de requisitos do título executivo no processo de oposição só tem fundamentação aceitável nos casos *em que puder ser suprida por prova documental*, isto é, *quando essa falta não constitui nulidade*, pois, só nesses casos, essa falta de requisitos, não conduz à extinção da execução. O que se reconduz a que, nos casos em que tal falta é *nulidade* (por não poder ser suprida por prova documental, como sucede no caso da falta de assinatura da entidade que emite o título) não se vislumbra qualquer obstáculo à sua invocação em oposição à execução fiscal.

Na verdade, a questão de saber se uma causa de extinção da execução fiscal é fundamento de oposição à execução fiscal é simples, à face do critério que emana do art. 204.º do CPPT: se ela se enquadra em qualquer das situações aí previstas, a resposta é afirmativa; no caso contrário, a resposta é negativa.

A nulidade por falta de requisitos do título executivo é causa de extinção da execução fiscal e enquadra-se na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º.

No caso em apreço, a deficiência do título executivo consubstancia-se na falta de indicação do nome do devedor, que é susceptível de ser suprida por prova documental.

Isto é, a deficiência não implica nulidade do título executivo nem provoca a extinção da execução fiscal.

É, por isso, que, neste caso, não se está perante um fundamento de oposição à execução fiscal.

De resto, não se vislumbra como um legislador que, em matéria processual, tem como preocupação de primeira linha a economia processual, a ponto de a erigir em fundamento para um insólito anúncio explícito de responsabilização disciplinar dos funcionários que pratiquem actos inúteis (art. 137.º do CPC) poderia consagrar um regime legal idolatradamente formalista, em que uma causa de extinção da execução fiscal, invocada num processo próprio para conhecer de causas de extinção da execução fiscal,

não pudesse ser nele conhecida, o que permitiria pôr imediatamente fim ao processo, obrigando, antes, o interessado, a parte contrária e o Tribunal a desenvolverem actividade complementar, na sequência da arguição autónoma da nulidade no processo de execução fiscal, para atingir precisamente o mesmo objectivo, sem qualquer benefício para ninguém.

Este hipotético entendimento legislativo, para além de estar ao arrepio da unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica, seria, decerto, uma solução desacertada que, por o ser, tem de se presumir não ter sido adoptada (art. 9.º, n.º 3, do CC). — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

(¹) Neste sentido, aliás, tem vindo a decidir o STA, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 22-1-92, recurso 13528, *AP-DR* de 30-12-93, página 50;
- de 20-4-94, recurso n.º 16152, *AP-DR* de 23-12-96, página 1178;
- de 26-10-94, recurso n.º 14382, *AP-DR* de 20-1-97, página 2370, e
- de 18-2-98, recurso n.º 21699, *AP-DR* de 8-11-2001, página 502.

(²) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- da Secção do Contencioso Tributário de 14-4-1999, recurso n.º 22906;
- de 20-11-2002, recurso n.º 1701/02;
- do Pleno de 23-2-2005, recurso n.º 574/04;
- de 28-2-2007, recurso n.º 1178/06;
- de 14-3-2008, recurso n.º 950/06;
- de 23-10-2007, recurso n.º 26762;
- do Pleno de 19-11-2008, recurso n.º 364/08.

(³) Como decorre do n.º 3 do art. 8.º do CC, deve-se procurar «obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito».

(⁴) Que são de importância manifestamente secundária a partir do momento em que foi introduzido no art. 265.º-A do CPC o princípio da adequação formal que impõe ao juiz quando entender que a tramitação processual prevista na lei não se adequa às especificidades da causa, determinar a prática dos actos que melhor se ajustem ao fim do processo, bem como as necessárias adaptações.

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Oposição de julgados.

Sumário:

Inexiste oposição de julgados, nos termos do artigo 30.º, alíneas b) e b'), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984, se a questão da contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária face ao disposto nos artigos 34.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário, e no 49.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), foi equacionada em termos idênticos, na sequência de interpretação jurídica uniforme dos mesmos preceitos.

Processo n.º 509/08-50.

Recorrente: Metais Ferreira, Ferreira & Soares, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

Metais Ferreira, Ferreira & Soares, Lda., vem recorrer para o Pleno, por oposição de acórdãos, do aresto do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12 de Dezembro de 2007, reformado a fls. 972, que negou provimento ao recurso interposto da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra liquidação adicional de IRC do ano de 1997.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1) *Entende a ora recorrente que o acórdão proferido nos presentes autos pelo TCAN está em oposição com jurisprudência anteriormente firmada do STA - Ac. de 27-06-2007, in www.dgsi.pt, em que foi relator o Exmo.Sr. Juiz Conselheiro Baeta de Queiroz), sobre a mesma questão fundamental de direito (contagem e suspensão do prazo da prescrição).*

2) O STA no acórdão supra identificado entendeu que a prescrição do IVA do 4º trimestre do ano de 1995 ocorreu em 1 de Janeiro de 2007, sendo que, tal prescrição sempre ocorreria quer se aplicasse o regime da prescrição do CPT, quer se aplicasse o regime da Lei Geral Tributária.

3) No caso “sub Judice” - IRC do ano de 1997 -, entende a ora recorrente, e salvo o devido respeito por melhor opinião, que aplicando-se a jurisprudência acima referida do STA, a prescrição do tributo terá ocorrido, pelo menos, em 1 de Janeiro de 2008, o que se alega e para os devidos efeitos legais.

4) A oposição de acórdãos deve ser decidida no sentido de prevalecer a jurisprudência deste Supremo Tribunal de 27-06-2007, ou seja, que na suspensão e contagem do prazo da prescrição tributária pretendeu o legislador o encurtamento do prazo efectivo da prescrição para 9 anos e não o alongamento do prazo para um período superior, pois, outra interpretação violaria o elemento histórico e o espírito da lei.

Sem prescindir,

5) A ora recorrente não pode aceitar o entendimento perfilhado na decisão proferida pelo Tribunal” a quo “de que o pedido de esclarecimento formulado por aquela, em 28 de Junho de 2000, nos termos do art. 37 do CPPT, na 2ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia não está devidamente formulado.

6) O primeiro motivo de discordância com o decidido pelo TCAN reside no seguinte: o pedido efectuado pela ora recorrente foi efectuado em conjunto para os exercícios de 1996, 1997 e 1998, porque, a notificação efectuada pela administração fiscal foi só uma e abrangeu estes três anos fiscais.

7) Tal pedido permitiria à ora recorrente efectuar exercícios de comparação sobre os anos fiscais em análise e verificar, ainda, se existia ou não discrepância e rupturas de stocks em alguns materiais como era mencionado no referido relatório.

8) Pelas razões apresentadas supra, fácil se conclui que o pedido efectuado pela ora recorrente ao abrigo do art. 37 do CPPT era pertinente e estava devidamente fundamentado, ao contrário do que é referido no douto acórdão do Tribunal “a quo”.

9) Entende a ora recorrente que não pode, nem deve ser penalizada pelo facto de o seu pedido efectuado nos termos do art. 37 do CPPT não ter tido qualquer tipo de resposta por parte da administração fiscal.

10) Pelo descrito supra, fácil se vê que a ora recorrente foi impedida de efectuar pedido de revisão da matéria colectável relativamente ao acto tributário, objecto de presente recurso, pelo facto de ter sido cometido erro grave e omissão por parte da administração tributária – art. 56 da LGT.

11) Ficou, pois, a ora recorrente impedida de efectuar pedido de revisão da matéria colectável por acto estranho à sua vontade, e quando era sua intenção fazê-lo, à semelhança do que tinha sucedido com o ano de 1995

12) Pelos motivos supra e infra indicados a ora recorrente entende que o acto tributário é nulo/ineficaz, e que não pode produzir qualquer efeito na esfera jurídica da ora recorrente.

13) Como ensina a doutrina “se a administração tributária não passar a certidão requerida nem efectuar a notificação dos requisitos omitidos, o acto notificado permanecerá ineficaz em relação ao notificado irregularmente, não decorrendo o prazo para uso do meio de impugnação graciosa ou contenciosa que se pretende utilizar (V. Código de Procedimento e Processo Tributário - anotado por Jorge Lopes de Sousa - ano 2000 - pág. 228).

14) Por outro lado, o entendimento perfilhado na decisão do Tribunal” a quo “no que toca à interpretação que efectua ao disposto nos art’s 37 e 99, ambos do CPPT, é claramente violador dos princípios constitucionais do Estado de Direito, igualdade e acesso ao direito - art’s 2,9,13,18 e 20, todos da Constituição da Republica Portuguesa.

15) A Lei constitucional consagra como um dos pilares do Estado de Direito a possibilidade do exercício do direito do contraditório - proibição do princípio da «indefesa” – art. 20 da CRP.

16) “A violação do direito à tutela judicial efectiva sob o ponto de vista da limitação do direito de defesa, verificar-se-á sobretudo quando a não observância de normas processuais ou de princípios gerais de processo acarreta a impossibilidade de o particular exercer o seu direito de alegar, daí resultando prejuízos efectivos para os seus interesses” (cfr. Gomes Canotilho, Vital Moreira -CRP anotada, 1993, pp 163 l 64, e Fundamentos da Constituição, pp 82 e 83)

17) O caso “sub iudice” “é manifestamente um caso em que o particular perante um erro e omissão grave da administração tributária se vê impedido de discutir os critérios e fundamentos que estão subjacentes à emanação do acto tributário.

18) Por último, a ora recorrente entende que o acto tributário, agora posto em crise, está ferido de vício de falta de fundamentação e de violação de lei. Na verdade,

19) conforme resulta de toda a prova levada ao processo pela recorrente, nomeadamente, prova documental (várias centenas de documentos) e testemunhal, a mesma conseguiu demonstrar no processo à sociedade que as transacções comerciais tidas com os sujeitos passivos, Jaime da Silva Carneiro e Fernando dos Reis Sá Couto, foram efectivas e reais (V. doc. 1 supra identificado).

20) O relatório efectuado pela administração fiscal carece de rigor e de verdade, e apenas teve a preocupação de apresentar resultados para a “estatística”, violando dessa forma o princípio da legalidade.

21) O duto acórdão do Tribunal l’*a quo* violou, entre outros preceitos legais, o disposto nos art’s 37 e 125, ambos do CPPT, 668 n.º 1 alíneas c) e d), -do CPC, art. 48, 56, 61 e 99 da Lei Geral Tributária, e art’s. 2, 9, 13, 18, 20 e 268 n.º 3, todos da CRP, e o art. 334 do C.Civil.

E contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo por sua vez:

1. Não ocorre qualquer oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento.

2. A inexistência de oposição deve ser reconhecida e o presente recurso deve ser julgado findo. Sem prescindir

3. As demais questões suscitadas nas alegações, embora tivessem sido apreciadas na sentença em recurso, não se prendem com a invocada (e inexistente) contraditoriedade.

4. O recurso por oposição de acórdãos visa dirimir a controvérsia jurisprudencial existente e garantir o tratamento uniforme de casos idênticos.

5. Não ocorrendo essa controvérsia, tais questões não podem ser conhecidas.

6. Acresce que, quanto a elas, o acórdão em recurso fez justa e correcta aplicação da Lei, não merecendo qualquer censura.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de o recurso ser julgado findo, à míngua da invocada oposição de acórdãos, já que “não se verifica, entre os dois arestos, identidade substancial das situações fácticas em confronto”.

E, corridos os vistos legais, há que decidir.

O presente processo foi instaurado em 23 de Fevereiro de 2001 pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984.

Nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b’) do seu artigo 30.º, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno - por oposição de julgados das secções de contencioso tributário TCA e do STA - que se trate do “mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação jurídica” e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o acórdão recorrido, de 12 de Dezembro de 2007, e o acórdão fundamento, de 27 de Junho de 2007 – recurso n.º 0433/07.

Todavia, falece a pretendida oposição, sendo que o despacho do TCA, a fls. 998, além de, como é jurisprudência corrente, não vincular este STA, é um mero despacho do tipo “*pass partout*”, meramente afirmativo e conclusivo, e não fundamentado (“por se afigurar a existência de oposição”), mau grado a jurisprudência deste Tribunal – cfr. o acórdão de 26 de Novembro de 2003, recurso n.º 01559/03 – não equacionando, pois, concretamente, a existência de oposição, o que, assim, é, ora, mister fazer.

Na verdade, no acórdão recorrido, todos os factos relevantes para a contagem do prazo de prescrição tiveram lugar já no domínio da Lei Geral Tributária, salvo o *dies a quo* do prazo de prescrição, já que se trata de IRC de 1997.

Assim, a impugnação foi deduzida em 23 de Fevereiro de 2001 e esteve parada entre 27 de Setembro de 2004 e 29 de Setembro de 2005.

Não assim, no acórdão fundamento: aqui não só o imposto (IVA) é de 1995, como a impugnação judicial foi deduzida em 20 de Dezembro de 1996 e esteve parada entre esta data e 17 de Fevereiro de 1998.

Não obstante, os dois arestos aplicaram o prazo de 8 anos da Lei Geral Tributária, e contaram o prazo do mesmo modo, sempre a partir da data da sua entrada em vigor – 1 de Janeiro de 1999.

Assim, o aresto recorrido contou-o “somando-se o tempo decorrido após um ano de paragem, ou seja, o tempo decorrido após 27/09/2005 até ao dia da decisão reformanda – 12/12/2007 – 2 anos, 2 meses e 15 dias – ao decorrido desde a data da entrada em vigor da LGT até à data da autuação – de 01/01/1999 a 23/02/2001, ou seja, 2 anos, 1 mês e 22 dias” – fls. 975 *in fine*.

E, bem assim, o acórdão fundamento: desde 1 de Janeiro de 1996 até 20 de Dezembro de 1996 e a partir de 21 de Dezembro de 1997 pelo que, chegando à conclusão de que, em 1 de Janeiro de 1999 (data da entrada em vigor da LGT), faltavam igualmente 8 anos para a consumação do prazo de prescrição, aplicou igualmente a lei nova, sendo que, no domínio desta, se não verificou qualquer facto suspensivo ou interruptivo.

Daí a conclusão de que a prescrição se verificou em 1 de Janeiro de 2007.

Mau grado, pois, a diferenciada situação fáctica, os dois arestos aplicaram normas com o mesmo conteúdo: artigos 34.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário, e 49.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (redacção anterior à Lei n.º 53-A/06, de 29 de Dezembro); isto por que, não obstante, se verificava igual hipótese normativa.

E aplicaram-nas do mesmo modo, na sequência de interpretação jurídica uniforme.

Pelo que se não verifica a propugnada oposição.

Termos em que se acorda dar por findo o recurso – artigo 284.º, n.º 5, do CPPT.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de € 200,00 e procuradoria de 50%.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Assunto:

Audição Prévia. Contribuição Especial.

Sumário:

- I — O artigo 60.º da Lei Geral Tributária prevê a audição do contribuinte no procedimento tributário, através das formas aí previstas mas apenas quando “a lei não prescrever em sentido diverso” – n.º 1.*
- II — É esta última a hipótese prevista no Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, ao prever a intervenção do contribuinte, directamente por si ou através de representante, na comissão de avaliação a que se refere o artigo 4.º, que fixa a respectiva matéria colectável.*

Processo n.º 837/07-50.

Recorrente: Construções Arnaldo Dias, L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

Construções Arnaldo Dias, Lda., vem recorrer para o Pleno, por oposição de acórdãos, do aresto do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de Janeiro de 2008, que negou provimento ao recurso interposto da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra liquidação da contribuição especial prevista no Decreto-Lei n.º 43/98.

Fundamentou-se a decisão recorrida em se mostrar concretizada a participação do contribuinte, no procedimento em causa já que teve intervenção, através de um seu representante, na avaliação de que resultou a quantificação da matéria colectável, “sendo a liquidação impugnada mera operação aritmética de aplicação da taxa devida àquela matéria, cujo conteúdo a ora recorrente não tinha possibilidade de influenciar”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. O Douto Acórdão recorrido encontra-se, tal como foi confirmado pelo douto despacho de folhas 209 e 210 em patente oposição com o Douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Novembro de 2002, no processo 0977/02, com o n.º convencional JSTA00058363, n.º de documento SA2200211130977, em que foi Relator o M. mo Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues, acessível in www.dgsi.pt. Sendo que, in casu encontram-se preenchidos os requisitos dos quais depende a admissão do presente recurso por oposição de acórdãos, já que ambos foram proferidos no âmbito da mesma legislação - artigo 60.º da Lei Geral Tributária e Decreto-Lei 43/98, de 3 de Março -; respeitam as mesmas questões fundamentais - existência ou não de preenchimento do direito de audição prévia do contribuinte através da participação de um seu representante numa comissão de avaliação e a possibilidade do contribuinte poder influenciar após a comissão de avaliação a liquidação; respeitam as soluções, expressamente, opostas, bem como foram decididas num quadro factual idêntico.

2. Resulta dos factos provados que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da Recorrente. De facto, todos os elementos constantes do termo de avaliação a fls 29 a 31 do apenso da reclamação graciosa foram trazidos pela Administração Tributária, limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação. Resulta, assim, dos autos que em todo o procedimento nunca foi concedido ao contribuinte qualquer oportunidade de ser ouvido previamente

à liquidação, sendo certo que a Recorrente só teve conhecimento dos termos da avaliação no dia em que foi notificada para proceder ao pagamento da contribuição especial, (cfr. fls 32 a 35 do apenso da reclamação graciosa; informação exarada a fls 50 a 64 do apenso administrativo).

3. Face ao exposto a única questão a analisar no presente recurso é pois a de saber se, nas circunstâncias acabadas de descrever, a Administração Fiscal estava ou não obrigada a cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT, isto é, estava obrigada a notificar a Recorrente para que esta pudesse exercer o direito de audição prévia.

4. O artigo 60.º da L.G.T. transpôs para o procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, expresso no artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa. Assim, nos termos da referida norma, mormente do disposto no artigo 60º n.º 1 a), da L.G.T., a Administração Fiscal antes de liquidar a contribuição especial deve ouvir o contribuinte.

5. Contrariamente ao decidido na douto Acórdão Recorrido - em oposição com o acórdão fundamento - in casu a liquidação impugnada, quer abstracta quer objectivamente, podia ser contestada através do exercício do direito de audição pela Recorrente, já que só esta poderia aferir correctamente, a título de exemplo, sobre o valor m² de construção - em 1994 e à data do pedido de licenciamento -, sobre a área de construção efectivamente edificada, o n.º de fogos efectivamente edificados, a volumetria de construção efectivamente edificada, elementos estes que, apenas, constam do alvará de construção sob a forma de previsão, sendo estes, habitualmente, alterados em função da obra efectivamente edificada.

6. Da mesma forma - tal como foi decidido no acórdão fundamento - em caso algum, poder-se-á considerar que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada sana o vício de preterição de audição prévia, já que para além de não se encontrarem preenchidos os requisitos do artigo 60.º, n.º 1 a) e n.º 3 da L.G.T., o perito indicado pela Recorrente não estava mandatado para exercer o direito de audição prévia em seu nome e o mesmo interveio, unicamente, num acto prévio de instrução, pelo que, também por isso, em caso algum se poderá considerar que se deu cumprimento ao direito de audição prévia da Recorrente. O Douto Acórdão recorrido violou, assim, o disposto no artigo 267.º, n.º 5 da CRP, os artigos 16.º n.º 1 e 60.º n.º 1 a) e n.º 3 da L.G.T e o artigo 100.º do CPA.

7. In casu não ocorreram os requisitos que, excepcionalmente, permitem a dispensa do cumprimento do disposto no artigo 60.º da LGT, pelo que o acto impugnado padece de vício de forma, pelo que terá de ser anulado.

8. Igualmente, não é de aplicar ao caso sub judice o disposto no artigo 103.º do CPA por tal norma não ter aplicação em matéria tributária, na medida em que esta só será de aplicar quando não existam normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas. E no caso em apreço existem - o artigo 60.º da LGT.

9. Assim sendo, o douto Acórdão recorrido ao considerar que, no caso sub judice, a Administração Tributária estaria dispensada de facultar à Recorrente o exercício do seu direito de audição e/ou que tal dispensa se degrada em formalidade não essencial fez uma errada interpretação e aplicação da lei aos factos, mormente, violando o disposto no artigos 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, o artigo 60.º n.º 1 e n.º 4 e 16.º n.º 1 da L.G.T. e o artigo 100.º e 103.º do Código do Procedimento Administrativo.

10. O princípio do aproveitamento do acto - tão doutamente desenvolvido pela jurisprudência deste Tribunal - não é, também, de aplicar in casu já que, como se demonstrou, em sede de audiência prévia, poderia a Recorrente, com toda a certeza, influenciar a posição da Administração Fiscal em inúmeros aspectos: a área do prédio; a área bruta de construção (prevista e edificada); o n.º de fogos (previstos e edificados); o n.º de estacionamentos (previstos e edificados); a volumetria da construção (prevista e edificada); o valor m², estimado, da construção a 1 de Janeiro de 1994; o valor m², estimado, de construção à data do pedido de licenciamento; as infra-estruturas envolventes, etc. Sendo, assim, decisiva a influência da Recorrente quer na fixação da matéria colectável objecto da taxa quer mesmo no controlo da operação aritmética que determina a contribuição especial a pagar.

11. O acto tributário de liquidação da contribuição especial à Recorrente padece, assim, de vício de forma e substância que acarreta a sua nulidade.

E contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo por sua vez:

1. Entre os doutos acórdãos em causa, o fundamento e o recorrido, não existe oposição susceptível de determinar o prosseguimento do presente recurso, não se encontrando preenchido o condicionalismo previsto no artigo 284.º do CPPT e art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF.

Ainda que assim não se entenda, sem conceder:

2. Deve ser fixada como jurisprudência desse Venerando Tribunal, a constante do douto acórdão recorrido, de que se mostra verificada a participação do contribuinte, nos termos do art. 60.º da LGT, se este teve intervenção nas avaliações de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial, sendo a liquidação impugnada uma mera operação aritmética de aplicação da taxa

devida àquela matéria, não se justificando a anulação da liquidação em causa, por não se vislumbrar qualquer possibilidade de a omitida audição influenciar o conteúdo da liquidação.

3) Dado que esta é a interpretação correcta e conforme à letra da lei.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, de acordo com a mais recente jurisprudência do STA, que cita, já que “no caso *sub judice* (...) foi assegurada a participação do contribuinte no procedimento em causa por intermédio de um seu representante que teve intervenção nas avaliações da comissão prevista no art. 4.º do Decreto-Lei n.º 43/98”, sendo que tais valores foram obtidos por unanimidade, devendo, assim, sufragar-se a doutrina acolhida no acórdão recorrido.

E, corridos os vistos legais, há que decidir.

Em sede factual, vem apurado que:

1- Em 11/11/1998, a sociedade impugnante “Construções Arnaldo Dias, Lda.”, com o n.i.p.c. 500510580, efectuou pedido de passagem de licença de construção junto do município de Odivelas, relativo ao lote 21 da Urbanização da Ribeirada, sito na freguesia de Odivelas (cfr. documento junto a fls. 28 do apenso de reclamação graciosa; informação exarada a fls. 50 a 64 do apenso);

2- No dia 17/12/2001, no 11.º Cartório Notarial de Lisboa, a sociedade impugnante, enquanto vendedora, celebrou escritura de compra e venda tendo por objecto o lote de terreno para construção identificado no n.º 1 (cfr. documento junto a fls. 16 a 20 do apenso de reclamação graciosa);

3- Em 5/7/2002, o município de Odivelas emitiu o alvará de licença de construção n.º 174/2002, sendo produzido em nome da sociedade impugnante, “Construções Arnaldo Dias, Lda.”, com o nipc 500510580, incidindo sobre o lote 21 da Urbanização da Ribeirada, sito na freguesia de Odivelas, tudo conforme cópia que se encontra junta a fls. 24 e verso do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

4- Em 9/9/2005, procedeu-se à avaliação do imóvel identificado no n.º 1, nos termos do art.º 6.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Dec.-Lei 43/98, de 3/3, para efeitos de liquidação de contribuição especial, tendo-se fixado, através de acordo e por unanimidade dos peritos presentes, o valor actual do mesmo, reportado a 11/11/1998, em € 222.081,21, e o seu valor em 1/1/1994, em € 153.075,00, tudo conforme cópia do termo de avaliação que se encontra junta a fls. 29 a 31 do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

5- Na avaliação de imóvel identificada no n.º 4 participou como perito nomeado pela sociedade impugnante o Sr. João Manuel Dias dos Santos (cfr. documento junto a fls. 29 a 31 do apenso de reclamação graciosa);

6- Em 22/9/2005, a impugnante foi notificada dos resultados da avaliação identificados no n.º 4 e para efectuar o pagamento da liquidação de contribuição especial, estruturada ao abrigo do Dec. Lei 43/98, de 3/3, no montante global de € 6.709,84, e fixando-se, para o efeito, o prazo de pagamento com termo no final do mês de Outubro de 2005 (cfr. documentos juntos a fls. 32 a 35 do apenso de reclamação graciosa; informação exarada a fls. 50 a 64 do apenso administrativo);

7- Em 17/1/2006, a sociedade impugnante deduziu reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 6 (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 do processo de reclamação graciosa apenso);

8- Em 6/7/2006, a reclamação graciosa identificada no n.º 7 foi indeferida através de despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Odivelas (cfr. documento junto a fls. 54 do processo de reclamação graciosa apenso);

9- Em 12/7/2006, a sociedade impugnante foi notificada do despacho de indeferimento identificado no n.º 8 (cfr. documentos juntos a fls. 59 e 60 do processo de reclamação graciosa apenso);

10- Em 19/7/2006, deu entrada no Serviço de Finanças de Odivelas a impugnação apresentada por “Construções Arnaldo Dias, Lda.” e que tem por objecto a liquidação identificada no n.º 6 (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 3 dos autos).

Vejamos, pois: (¹)

O presente processo de impugnação iniciou-se em 2006 pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002 – cfr., desenvolvidamente, sobre o tema, o Acórdão do Pleno desta Secção, de 26 de Setembro de 2007 – recurso n.º 0452/07.

São, assim, pressupostos expressos do recurso para o Pleno, por oposição de julgados, que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução expressa oposta.

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto: o acórdão recorrido, do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de Janeiro de 2008, e o aresto fundamento, do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Novembro de 2002, proferido no recurso n.º 977/02.

Ora, verifica-se, efectivamente, a invocada oposição.

Na verdade, estavam em causa, nos dois arestos, liquidações da contribuição especial prevista no Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, intervindo, nos dois casos, o contribuinte na comissão a que se refere o seu artigo 4.º.

Sendo que, no acórdão recorrido, perfilhou-se o entendimento de que, tendo o contribuinte intervido, através de um seu representante, na comissão, não será necessário proceder à sua audição antes da liquidação, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, e, no acórdão fundamento, entendeu-se em sentido contrário, anulando-se a liquidação.

Assim, a questão que ora se coloca ao tribunal é a de saber se, tendo o contribuinte intervenção, por si ou através de um seu representante, na comissão prevista no artigo 4.º do mesmo diploma legal, tem, não obstante, de lhe ser garantido o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60.º da LGT.

Dispõe este normativo que:

Artigo 60.º

Princípio da Participação

1 – A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2 – É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3 – Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas *b)* a *e)* do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4 – O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 – Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto de decisão e sua fundamentação.

6 – O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7 – Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

Por seu lado, estabelece-se no artigo 2.º do dito Regulamento que “*1 - Constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra*”, sendo que “*2 - Os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos do presente Regulamento*”.

E o seu artigo 4.º, no âmbito da “determinação da matéria colectável” da referida contribuição especial, reza que “*1 - A avaliação referida no n.º 2 do artigo 2.º ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos de entre os incluídos nas listas distritais*”, sendo que “*2 - Um dos peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos terá apenas voto de desempate, devendo conformar-se com qualquer dos laudos apresentados*”, e “*3 - A avaliação será efectuada com precedência de vistoria, devendo as decisões ser devidamente fundamentadas*”.

Ainda, a Constituição da República determina – artigo 267.º, n.º 5 – que o processamento da actividade administrativa assegure “a participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito”.

Ora, o dito artigo 60.º veio regular especialmente o exercício do direito de audição no procedimento tributário, ocorrendo tal exercício, todavia e apenas, “sempre que a lei não prescrever em sentido diverso”, ou seja, “estará afastada a aplicação do regime deste artigo quando a lei estabelece

uma forma especial de participação dos interessados na formação das decisões que lhe dizem respeito” – acórdão citado.

E, como resulta do transcrito artigo 4.º, o contribuinte tem intervenção no procedimento da fixação da matéria colectável, directamente por si, ou através de um seu representante, na comissão de avaliação.

Fixada aquela, e corrigido o valor por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, conforme o disposto no artigo 2.º, a contribuição é calculada nos termos do artigo 10.º, através da aplicação da respectiva taxa fixa, pelo que o contribuinte não tem qualquer possibilidade legal de actuar sobre tais factores, sendo consequentemente de todo inócua a sua nova intervenção no procedimento, antes da liquidação.

Nomeadamente, a ponderação dos elementos atinentes à avaliação, a que se refere o artigo 4.º do Regulamento, terá de ser efectuada no próprio âmbito desta.

Pelo que se pode concluir, como no citado aresto (*in fine*), que “Neste contexto, prevendo-se uma forma de intervenção do contribuinte na formação da decisão através da participação na comissão de avaliação e não havendo qualquer utilidade em admitir uma nova intervenção antes da liquidação, por não poder ser alterado o valor sobre que deve incidir a taxa, é de concluir que a única forma de participação dos interessados na formação da decisão que se prevê é a que é assegurada ao contribuinte na comissão de avaliação, pois vigora no procedimento tributário um princípio geral de proibição de prática de actos inúteis, que aflora no n.º 1 do artigo 57.º da LGT”.

É, aliás, no sentido exposto a mais recente jurisprudência deste Tribunal.

Cfr. o citado acórdão do Pleno, de 14 de Julho de 2008 - recurso n.º 0616/07, e da Secção de 10 de Outubro de 2007 – recurso n.º 0616/07, e de 7 de Novembro de 2007 – recurso n.º 615/07.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 19 de Novembro de 2008. — Domingos *Brandão de Pinho* (relator) — Jorge Manuel Lopes de Sousa — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — António José Martins Miranda de Pacheco — António Francisco de Almeida Calhau — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa (vencido, de acordo com o voto junto)

VOTO DE VENCIDO

Não acompanho a decisão que fez vencimento.

Direi porquê.

Na verdade, não é possível à administração efectuar a liquidação com base apenas nos elementos constantes da declaração que o contribuinte está obrigado a apresentar nos termos do citado art. 7º do aludido Regulamento. É que, de acordo com o tipo tributário que está desenhado nesse Regulamento, o acto de liquidação pressupõe que previamente à operação de aplicação das taxas que estão fixadas no seu art. 10º seja determinada a matéria colectável, correspondendo essa matéria colectável, segundo o estabelecido no n.º 1 do art. 2º do mesmo Regulamento à diferença dos valores aí abstractamente definidos, sendo, por outro lado, certo que “os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos deste Regulamento”.

Ora este acto de avaliação é completamente exterior à declaração. O valor do prédio e ao mesmo tempo elemento determinante para o apuramento da matéria colectável do imposto é assim um elemento exterior ou que nunca consta da declaração do contribuinte, por se tratar de um acto de verificação futura e de conteúdo incerto. ⁽²⁾

Mas será que se pode dizer que a liquidação foi efectuada com base na declaração do contribuinte porquanto sempre ele tinha conhecimento do valor atribuído na avaliação e o acto de liquidação sempre teria de ser praticado com o mesmo conteúdo?

Entendo que não.

Mesmo admitindo que o próprio contribuinte tivesse intervindo na comissão sempre a audição do contribuinte se revela como absolutamente necessária dentro da perspectiva teleológica da lei. Na verdade, entre o momento de fixação do valor do prédio através da avaliação e o acto de liquidação, visto este simplesmente enquanto acto de aplicação da taxa estabelecida no art. 10º do Regulamento à matéria colectável, intercorre ainda um outro momento procedimental relevante que é, igualmente, exterior à declaração do contribuinte.

Estou a referir-me ao acto de determinação da matéria colectável que nos termos do n.º 1 do art. 2º do Regulamento consiste na “... diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o art. 43º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo para o efeito, à data da aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra”. ⁽³⁾

Impunha-se assim, na minha óptica, e obrigatoriamente, a audição do contribuinte.

A preterição dessa formalidade essencial do procedimento de liquidação de imposto inquinou de ilegalidade o acto de liquidação.

Assim, concederia provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e anulando o acto de liquidação.

É este o sentido do meu voto.

Lúcio Barbosa.

(¹) Seguir-se-á aqui de perto o recente acórdão do Pleno de 14 de Julho de 2008 – recurso n.º 0616/07, relativo à mesma contribuição e à mesma contribuinte, sendo que as presentes alegações de recurso são, *apertis verbis*, as do mesmo recurso.

(²) Acórdão do STA de 13/11/2002, rec. n. 977/02.

(³) Acórdão supra.

Acórdão de 19 de Novembro de 2008.

Processo n.º 914/07-50.

Recorrente: Aglaia – Comércio de Mobiliário, Lda.

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 – Nos presentes autos de oposição à execução fiscal, foi proferido o Acórdão do Pleno desta Secção do STA, de fls. 419 e segs., que julgou findo o recurso por oposição de acórdãos, que a Aglaia - Comércio de Mobiliária, Lda, havia interposto, por não existir a alegada oposição.

Notificado do referido aresto, a recorrente veio solicitar a reforma do mesmo, invocando o disposto no art.º 669.º, n.º 2 do CPC, com os fundamentos que constam de fls. 435 a 442, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo que:

34. Não releva para a discussão do problema a invocação de uma questão nova, porque bem considerada esta inexistente.

35. A diferente solução jurídica adoptada pelos dois acórdãos controvertidos radica, pois, numa mesma e única causa com uma mesma motivação e não contraditória sustentando assim o recurso por oposição de julgados.

A Fazenda Pública não respondeu.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto também não emitiu parecer, uma vez que “O Ministério Público não intervém na tramitação legal do incidente de reforma de acórdão...”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, “é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando: a) tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos; b) constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração”.

“A inovação é justificada no relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, nos termos seguintes:

Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto”.

E, como tem entendido tanto este Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Cfr. respectivamente, os acórdãos de 16 de Novembro de 2000 – recurso n.º 46.455, de 17 de Março de 1999 – recurso n.º 44.495, e de 11 de Julho de 2001 – recurso n.º 46.909.

E **Lopes do Rego**, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, p. 444” (Acórdão desta Secção do STA de 26/9/07, in rc. n.º 828/06).

3 – Ora, da leitura do acórdão reformando não se extrai que tenha sido cometido erros desse tipo.

É, no entanto, evidente que, os vícios que no pedido de reforma lhe vêm imputados, são de erro de julgamento.

Porém, para esse efeito, não é adequado o pedido de reforma do acórdão, pois que apenas logra aplicação, como vimos, quando, por lapso manifesto do juiz, tenha ocorrido errada determinação da norma aplicável e na qualificação jurídica dos factos, ou quando dos documentos e outros elementos do processo se imponha decisão diversa da proferida por não terem sido tomados em consideração, em resultado, também, de lapso manifesto do juiz.

Pelo que, a pretensão da recorrente não pode proceder, por não se encontrarem preenchidos os pressupostos legais para a requerida reforma do acórdão.

4 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 5 Ucs.

Lisboa, 19 de Novembro 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*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados. Ocupação do subsolo. Taxa. Imposto.

Sumário:

É de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas.

Processo n.º 267/08-50.

Recorrente: Setgás – Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, S.A.

Recorrido: Câmara Municipal de Almada.

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

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

1 – Setgás - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, impugnação judicial contra os actos de liquidação, respeitantes aos anos de 1996 a 1998, no montante de 77.023.002\$00, referentes a taxas pela ocupação da via pública com a instalação de tubos e condutas, de acordo com o artº 30º, ponto 7 do Regulamento e Tabela de Taxas, Licenças e Preços da Câmara Municipal de Almada.

Aquele Tribunal, por decisão datada de 14/12/06, decidiu julgar improcedente a impugnação judicial (fls. 415 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso dessa decisão para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão datado de 11/9/07, negou provimento ao recurso (fls. 476 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 18/6/02, prolatado in rec. n.º 4.636/00 (fls. 490 a 492)

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (fls. 545 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator da Secção do Contencioso Tributário daquele TCA Sul considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 558 e segs.).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. Nos presentes autos, encontra-se em discussão as liquidações de taxas de ocupação de via pública com a instalação de condutas relativas aos anos de 1996, 1997 e 1998, no montante de € 384.189,11, taxas essas liquidadas ao abrigo do artigo 30º, ponto 7 do Regulamento e Tabelas de Taxas, Licenças e Preços da Câmara Municipal de Almada;

2. A Recorrente apresentou uma Impugnação judicial que não mereceu provimento no tribunal *a quo* nem neste Tribunal Central Administrativo;

3. Contudo, entendeu a Recorrente que, o Acórdão proferido a 11/09/2007 nestes autos se encontra em oposição com o Acórdão proferido no Processo n.º 4636/00, datado de 18/06/2002, proferido por este Tribunal Central Administrativo Sul.

4. Nos Acórdão Recorrido e Acórdão Fundamento, a discussão e oposição centra-se em dois pontos essenciais: a) Natureza do Tributo; b) caracterização da figura da concessão;

5. No que concerne à natureza do tributo, a oposição entre os arestos encontra-se no facto de se defenderem posições inversas relativamente à bilateralidade do tributo, concluindo-se ora pela natureza de taxa ora pela natureza de imposto por ausência de contrapartida individualizada;

6. No que toca à figura da concessão, a diversidade de opiniões dos arestos resume-se à transferência temporária - ou não - do exercício de poderes e dos direitos da pessoa de direito público para o concessionário, nos termos necessários para que o mesmo possa exercer as funções que lhe foram adstritas;

7. O acesso ao Gás Natural é uma necessidade colectiva e constitui para cada cidadão ou empresa uma utilidade individual verdadeiramente imprescindível;

8. Por lei, o Estado português assumiu como missão de serviço público dotar o país de redes de distribuição regional de Gás Natural de que todos beneficiamos, tendo optado por prosseguir tal desiderato, não directamente, mas através de concessões, assumindo a Recorrente a posição de concessionária desse serviço público;

9. Em termos tributários, pode definir-se a taxa como uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte;

10. No caso em apreço não estamos perante uma taxa uma vez que a mesma pressupõe uma utilização individualizada dos bens semipúblicos, que não ocorre no mesmo;

11. Não estamos perante uma utilização de bens dominiais para satisfação de necessidades individuais da Recorrente mas sim, perante uma ocupação e utilização de bens dominiais para instalação e funcionamento de um serviço público, tratando-se de bens públicos utilizados na sua função própria de satisfação de necessidades colectivas, sem que se possa individualizar quem, e em que medida, pode individualmente usufruir das utilidades dessa ocupação;

12. Não existindo uma contrapartida individualizada para a Recorrente do pagamento daquelas “taxas”, as quantias que o Município pretende cobrar a esse título extravasam claramente os limites legais daquela figura, tratando-se de um imposto dissimulado e inadmissível na nossa ordem jurídica na medida em que se encontra vedado aos municípios face à Constituição e à lei criar impostos;

13. A contraprestação específica da alegada taxa – utilização do subsolo como meio de alcançar a instalação do serviço público de interesse geral – implicaria que a taxa remunerasse a utilidade específica para a Recorrente;

14. Uma taxa implica não apenas a existência de uma prestação pública, bem como a divisibilidade dessa prestação sob pena de apenas uma entidade pagar por todos os beneficiários de tal prestação, o que violaria os princípios da igualdade e da proporcionalidade;

15. Embora no caso do tributo em apreço se possa em tese afirmar que existe uma prestação – uso do solo – o mesmo não se pode afirmar a respeito da necessária divisibilidade pois a divisibilidade da contrapartida ou prestação pública determina a necessidade de demonstrar, no caso concreto, que existe um benefício particular e distinto para a Recorrente;

16. No caso do tributo impugnado, à prestação pública – possibilidade de ocupação do subsolo – corresponde fundamentalmente um benefício colectivo, não se limitando apenas, nem sobretudo, a dar resposta ou satisfação aos interesses da Recorrente e, nessa medida os custos inerentes devem ser financiados por impostos e não por taxas;

17. Quanto muito, apenas seria de admitir a repercussão sobre a Recorrida de eventuais custos especiais que esta ocasionasse ao Município pelo seu específico uso do subsolo, devendo identificar-se o eventual benefício especial da Recorrente;

18. Porém, para tanto, teria o Município de definir quais os “custos específicos” incorridos por si o que manifestamente não acontece até porque não existem. Pelo menos não são conhecidos;

19. Outra possibilidade de conferir cabal justificação para a existência de uma taxa seria demonstrar que a prestação pública beneficia de forma especial a Recorrente em medida diversa do benefício que essa actividade proporciona aos demais utentes da rede, impondo aos mesmos o pagamento de uma taxa por esses custos imputáveis, cujo montante correspondesse à mencionada diferença;

20. Porém, tal também não sucede, não resultando do regulamento de taxas qualquer vestígio dessa preocupação;

21. Conclui-se, assim, que estando o poder tributário dos municípios limitado, pela Constituição e pela lei, ao estabelecimento de taxas, a norma do regulamento não pode considerar-se legal;

22. Não há dúvida que estamos perante um serviço público, pelo que a existência e instalação de uma rede de gás natural deve ser, simplesmente, encarada como um bem que visa obviar a necessidades colectivas autênticas;

23. A Recorrente, por instalar redes de distribuição, conservar as mesmas e distribuir o bem essencial gás, obteve do Estado - entidade que está legalmente adstrita ao dever de assegurar bens essenciais à população - uma concessão, uma autorização, sendo a contrapartida que obteve desse contrato a possibilidade de obter uma compensação directa dos consumidores e tal não altera, contudo, a finalidade do contrato de concessão e da própria distribuição, pois o que releva é o acesso colectivo a um bem essencial;

24. E se assim não se entender, sempre se dirá que estamos perante uma grosseira violação do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa na medida em que não há razões bastantes para que se entenda que se deve tributar a Recorrente e não os demais beneficiários da rede;

25. As Bases da Concessão aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 33/91, consagram na nossa ordem jurídica a assunção pelo Estado da responsabilidade pela instalação e funcionamento do serviço público de distribuição de gás natural e o Estado, para prosseguir as atribuições a seu cargo, dispõe da prerrogativa de usar os bens do domínio público, já que por definição este compreende os bens – incluindo o subsolo que subjaz às vias públicas – afectos, por lei, a fins de interesse público;

26. Tendo o Estado optado pela concessão do serviço público de distribuição de gás natural a uma entidade privada, transferiu para esta não só um conjunto de direitos e de obrigações, como também um conjunto de prerrogativas de autoridade de que dispõe para prosseguir essa atribuição;

27. De acordo com a Base XVII das Bases anexas ao Decreto-Lei n.º 33/91, “a concessionária terá direito de utilizar o domínio público para efeitos de implantação e exploração das infra-estruturas da concessão, nos termos da legislação aplicável”;

28. Desta forma, e de acordo com a Base XVII das Bases anexas ao Decreto-Lei n.º 33/91, o Estado transferiu para a concessionária a prerrogativa de utilização de bens do domínio público, quer do Estado, quer do município, na medida em que tal seja necessário para a implantação e exploração do serviço público de gás natural;

29. Em virtude do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede de gás natural, a CMA ficou privada dos poderes de administração e disposição sobre a porção do subsolo da via pública considerada necessária à instalação das infra-estruturas adequadas ao estabelecimento da concessão, uma vez que aquela ficou afectada a um uso público que se enquadra nas atribuições do Estado;

30. Apenas o Estado, enquanto entidade concedente, pode definir, por força da lei que aprovou as Bases da Concessão, as condições em que o concessionário poderá exercer o direito que lhe é atribuído por aquelas Bases de implantar no domínio público, qualquer que ele seja, a rede de gás natural, pelo que não pode a CMA, sob pena de invasão das atribuições do Estado-concedente, pretender regular as condições do uso pelo concessionário do domínio público municipal necessário à implantação da rede de gás natural no concelho de Almada;

31. A norma que regula a cobrança de taxas pela ocupação do subsolo pela rede da Recorrente, sendo emanada dum órgão do município, acaba por invadir a área de responsabilidade e das atribuições do Estado-concedente, ao envolver a administração de um bem dominial cujo uso passou a ficar afecto, por lei, ao próprio Estado e sobre o qual apenas o Estado poderá dispor, sendo a norma do regulamento ilegal, os actos efectuados ao abrigo da mesma são nulos, por violação do disposto no art. 133.º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento Administrativo;

32. Também a criação e liquidação do tributo em apreço é estranho às atribuições da CMA desde logo devido ao disposto no art. 21º da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado) pois, de acordo com este artigo, o Governo ficou autorizado a, durante o ano de 2004, alterar o art. 19º da Lei n.º 42/98, no sentido de ampliar as taxas que os municípios podem cobrar, nomeadamente, alargando-as à “ocupação ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal e aproveitamento de bens de utilidade pública, designadamente por empresas e entidades nos domínios das comunicações e distribuição de gás”;

33. Uma vez que não foi aprovada a referida alteração legislativa à redacção do art. 19º da Lei n.º 42/98, nem tal consagração resulta da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, os Municípios não podem cobrar taxas pela ocupação do subsolo municipal pelas empresas de distribuição de gás;

34. Não podendo o Município dispor sobre a porção do seu domínio necessária à instalação do serviço concedido e sendo antes obrigada a tolerar uma ocupação estabelecida por lei e pelo contrato em benefício da Recorrente, não há aqui lugar a qualquer acto de licenciamento ou de autorização mu-

nicipal pela ocupação de parte do subsolo da via pública em virtude da colocação de redes de tubagem para distribuição de gás natural pela Recorrente;

35. Por outro lado, estando em causa um serviço público concedido pelo Estado - e não pelo Município - e constituindo obrigação da concessionária perante o concedente “dotar-se de todas as infra-estruturas e outros meios necessários, em cada momento, à exploração da concessão e promover a respectiva implantação” (cfr. cláusula 27^a, n.º 1 do contrato de concessão), nunca a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal poderia ficar dependente da vontade discricionária do titular desse domínio, sob pena de, se assim fosse, ficarem ameaçados o cumprimento das obrigações contratuais da concessionária e - o que é o mais importante - a regularidade, continuidade e eficiência do serviço (cfr. cláusula 7^a do contrato);

36. Deste modo, e como escrevem o Prof. Doutor Freitas do Amaral e o Dr. Lino Torgal, em parecer sobre a legitimidade das taxas exigidas pela Câmara Municipal de Lisboa à LisboaGás GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, a título de ocupação da via pública com tubagens de gás existentes no subsolo, “parece claro que o princípio da continuidade (do serviço público) não só pressupõe, como exige, que as redes regionais de gás natural geridas pelas concessionárias, enquanto estruturas que suportam o desempenho de uma actividade de serviço público do Estado, se encontrem de modo permanente adequadamente conservadas e operacionais”, pelo que para dar cumprimento a essa obrigação “não faria qualquer sentido que essa actuação, no que ao domínio público municipal respeita, ficasse dependente da obtenção de licenças junto dos órgãos competentes dos municípios”;

37. Na opinião do Prof. Doutor Freitas do Amaral e do Dr. Lino Torgal, a expressão “a concessionária tem o direito de utilizar, nos termos que venham a ser fixados, as ruas, praças, etc.”, constante da alínea c) do art. 23º do Decreto-Lei n.º 374/89, “não significa, pois, de todo em todo, “nos termos que venham a ser fixados por licença municipal” mas, “pura e simplesmente, que as concessionárias do gás natural terão direito à utilização do domínio público municipal nos termos previstos por cada contrato de concessão”;

38. A este propósito, estipula-se na cláusula 23^a, n.º 3 do contrato de concessão, apenas, que “a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal deverá, sempre que possível, ser formalizada por protocolo” sem dependência, pois, de qualquer acto unilateral, de natureza permissiva, da câmara municipal, admitindo-se inclusivamente a própria dispensa da formalização dessa cedência e utilização, no caso de a mesma resultar inviável;

39. Nem se diga que de acordo com a Cláusula 23^a, n.º 3 do contrato de concessão o direito ao uso dominial conferido à Recorrente é um direito que, para ser exercido, terá de ser formalizado mediante protocolo com o Município, colocando assim em dúvida o direito ao uso consignado na Base XVII da concessão porque não podem existir dúvidas de que o referido protocolo tem um carácter meramente facultativo, porquanto se estabelece expressamente naquele dispositivo que “a cedência e utilização dos bens do domínio público municipal será feita nas condições legais mais favoráveis e deverá, sempre que possível, ser formalizada por protocolo, em que se fixarão os direitos e as obrigações recíprocos”;

40. O mencionado protocolo não é sequer uma condição necessária para que o referido uso se concretize, pois prevê-se que, em caso de desacordo com a autarquia quanto às condições do mesmo, o Estado assegurará directamente o uso em causa, reafectando para o efeito o domínio público necessário à implantação e exploração das infra-estruturas da rede de gás natural;

41. Essa reafecção do bem vai além do que se estabelece na Base XVII pois já não é apenas o uso do bem público pelo concessionário que é garantido pelo concedente, mas sim a própria titularidade do bem dominial, que é retirada ao Município e passa a ser afectada ao concessionário;

42. Deste modo, a reafecção dominial prevista na Cláusula 23^a é uma solução extrema que se traduz na reafecção do imóvel em causa a favor do concessionário e que não se deve confundir com a simples disposição tomada pelo Estado na Base XVII quanto ao uso pela concessionária dos bens dominiais necessários à instalação e exploração da rede de gás natural;

43. Não podem ter a natureza de taxas os tributos exigidos pela CMA, porquanto não cabendo a esta o poder de dispor sobre a porção do seu domínio na medida do necessário à instalação da concessionária (em virtude da celebração do contrato de concessão e da aprovação do traçado e do projecto da rede), não pode por isso a taxa ser considerada contrapartida do que quer que seja;

44. Quanto muito o Município teria direito, atendendo à desafecção do uso dominial - ainda que limitada a um uso específico - a alguma compensação, na medida em que por força do Decreto-Lei n.º 33/91, complementado pelos despachos que aprovam o traçado da rede, possa ter sido lesada na sua capacidade de afectar os bens em causa a outros usos e de assim os poder empregar para satisfazer as atribuições a seu cargo, mas nunca poderia pretender cobrar regularmente uma taxa;

45. Os municípios só podem cobrar taxas que tenham por objecto imediato: (a) licenças concedidas e (b) prestação de serviços (cfr. art. 16º, alíneas c) e d) da anterior Lei das Finanças Locais (Lei n.º 42/98) - não inclui, portanto, aqui a ocupação do domínio público;

46. A taxa apenas pode ser cobrada pela emissão da licença e não pela utilização do subsolo que é, apenas, o seu objecto mediato.

47. Assim sendo, e uma vez que o direito concreto de ocupação do subsolo para implantação das infra-estruturas do concessionário decorre, para o concessionário, da aprovação, pelo Ministro da Economia (não é o Ministro da Economia, mas o Director Geral de Energia ou o Director Regional de Economia - DL 7/2000), do projecto da rede, e não de uma eventual licença municipal, inexistente, assim, qualquer contrapartida prestada pela Câmara que justifique a cobrança de uma taxa;

48. Nestes termos, ao abrigo do disposto no artigo 4º da LGT e da Lei 42/98, o presente tributo não pode ser considerado como uma taxa, pois inexistente o objecto imediato que permitiria a caracterização do tributo como bilateral.

49. Embora a Recorrente defenda a inexistência de bilateralidade do tributo com os argumentos acima descritos, por cautela de patrocínio e caso se entenda que estamos perante uma taxa, é necessário analisar se tal taxa cumpre o princípio da proporcionalidade;

50. No caso concreto, a ideia de proporcionalidade tem de pautar-se quer pelo valor que tais parcelas do domínio público têm, quer pelo custo que a sua utilização pela Recorrente provoca ao município;

51. Note-se, no entanto, que a aferição da utilidade do uso particular não pode provocar o aparecimento de situações em que o montante da taxa excede substancialmente o valor necessário para a cobertura dos custos (concretos, gerais e de gestão) do bem prestado;

52. O montante, em concreto, da taxa deve resultar da articulação daqueles dois princípios, cada um dos quais funcionando como limite ao outro;

53. Pergunta-se então qual é a utilidade/benefício que a Recorrente retira da utilização do subsolo municipal ao transportar, através de condutas subterrâneas nele implantadas, o gás natural para distribuição ao consumidor;

54. Deve começar por dizer-se que a resposta a esta questão não pode ser dada atendendo, em exclusivo ou sequer predominantemente, ao custo que teriam as alternativas que se colocam às empresas de distribuição de gás até porque não há alternativa praticável e segura para o transporte e distribuição do gás natural;

55. A Recorrente, para cumprir o contrato de concessão com o Estado Português e cumprir o serviço público que lhe foi incumbido necessita da utilização do subsolo, mesmo não tendo qualquer contrapartida ou benefício;

56. Atendendo ao supra mencionado, a verdade é que o benefício ou vantagem retirado pela Recorrente da utilização do subsolo municipal não existe nem nunca existiu;

57. É que se, por um lado, a inexistência de alternativas não pode servir como medida para a definição do *quantum* da taxa a aplicar à Recorrente, não pode também, por outro lado, e noutra perspectiva, a ausência dessas alternativas ser usada pelo Município para fixar o valor das taxas que bem entender, ignorando, pura e simplesmente, o respeito pelo princípio da proporcionalidade;

58. Ainda se poderia colocar a situação de o Município incorrer em qualquer custo ou despesa com a ocupação do subsolo mas, efectivamente, o Município não incorre em nenhuma despesa nem presta qualquer serviço à Recorrente pela ocupação do subsolo, pelo que também por aqui se conclui que o montante das taxas em concreto é manifestamente desproporcionado;

59. Tanto assim é que a autorização da actividade da Recorrente (remoção de um limite jurídico à actividade das empresas distribuidoras de gás natural) não cabe aos municípios, razão pela qual não pode o Município de Almada exigir qualquer prestação pecuniária como contrapartida dessa actividade;

60. Não se descortina também qualquer serviço público que o Município de Almada preste à Recorrente pois, inclusivamente as amplas, exigentes e onerosas obrigações que decorrem para a Recorrente, designadamente em matéria de segurança das instalações - incluindo naturalmente as que suportam o transporte e distribuição do gás natural pelas condutas situadas no domínio público municipal - não deixam espaço à prestação neste domínio de qualquer eventual prestação municipal;

61. Não podemos esquecer que a contraprestação específica realizada por este município é apenas a da cedência às empresas do uso privativo do domínio público municipal ocupado pelas condutas em questão;

62. Mas os bens do domínio público estão estritamente adstritos à realização dos interesses públicos a que estão afectos, o que exclui, logo à partida, que tais bens possam ser concebidos e erigidos em instrumentos de puro comércio;

63. E exclui, obviamente, por maioria de razão, que o município trate esses bens como bens que, por integrarem um “mercado” que se configura como um verdadeiro monopólio, possa, ao fim e ao cabo, praticar os preços que bem entenda, mormente o preço que maximize as receitas municipais;

64. Concluimos, assim, que nos encontramos perante taxas que, face ao seu montante, são totalmente desproporcionadas e arbitrárias, uma vez que as mesmas excedem substancialmente o valor necessário para a cobertura dos custos com a ocupação do subsolo municipal pelas condutas subterrâneas da Recorrente;

65. E caso se considere que não existem elementos para aferir da desproporcionalidade, então que seja utilizado o expediente previsto no artigo 712º n.º 3 e 4 do CPC aplicável *ex vi* artigo 2º e) do CPPT, impulsionando a ampliação da matéria de facto;

66. Escusando-se à ampliação da matéria de facto ou figura jurídica semelhante, deve o Tribunal fundamentar tal decisão, mormente, indicando os elementos que seriam essenciais para a sua decisão, sob pena de nulidade de acórdão, nos termos do disposto no artigo 668º do CPC;

67. Sem prejuízo de quanto fica dito, ainda que se considerassem os tributos em causa configuráveis como verdadeiras taxas, as mesmas nunca seriam devidas porquanto a situação dos autos se subsumiria na norma de isenção contida no art. 27º, n.º 1 da Lei n.º 1/87 que estabelece que “o Estado e seus institutos e organismos autónomos personalizados estão isentos de pagamento de todas as taxas e encargos de mais valias devidos às autarquias locais nos termos do presente diploma”;

68. Esta isenção não pode deixar de ser entendida como uma isenção objectiva e material, como escrevem o Prof. Doutor Freitas do Amaral e o Dr. Lino Torgal no parecer referido acima, a qual assenta “na identidade funcional dos bens pertencentes ao estabelecimento do serviço, quer este seja directamente assegurado pelo Estado - para quem aliás estão destinados a reverter - quer seja confiado a uma concessionária”;

69. A extensão da isenção aos concessionários é admissível em direito e justifica-se plenamente na medida em que, por força da concessão, são transferidos do Estado para o concessionário os poderes ou privilégios inerentes ao *status* jurídico do concedente;

70. Nenhuma razão existe para que não se admita que o concessionário de um serviço público possa efectivamente beneficiar de prerrogativas atribuídas directamente por lei ao concedente, atenta a identidade de natureza dos fins prosseguidos;

A entidade recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso e confirmado o acórdão recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – 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).

O presente processo iniciou-se no ano de 2002, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 1984, nos termos do artº 30º, alínea b’) e 284º do CPPT, aqui aplicável *ex vi* do disposto no artº 12º da Lei n.º 15/01 de 5/6.

Assim, para se poder falar em oposição de julgados legitimadora de recurso para o Pleno da Secção, nos termos daqueles dispositivos legais, 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.

Posto isto, vejamos se, no caso em apreço, existe a alegada oposição de julgados.

3 - Desde logo e como resulta das alegações de fls. 545 e segs., no que os arestos em confronto divergem e que deu causa à oposição de julgados, diz respeito, apenas, à natureza do tributo cobrado pela Câmara Municipal de Almada, de harmonia com o disposto no artº 30º, ponto 7 do Regulamento e Tabela de Taxas, Licenças e Preços, pela ocupação do subsolo com tubos e condutas de gás, por via da caracterização e valor do contrato de concessão, pelo que é sobre esta questão que nos vamos debruçar.

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

Assim, é patente que o acórdão tido por fundamento transitou já em julgado.

Por outro lado, no acórdão recorrido decidiu-se que o tributo liquidado por um município como contrapartida da utilização do subsolo com tubos e condutas é de qualificar como taxa, não se encontrando dela isenta ou não sujeita a empresa concessionária de distribuição de gás natural se o respectivo contrato de concessão ou a lei, expressamente, dela a não isentarem.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se em sentido oposto.

Em ambos os arestos a situação de facto é a mesma.

Sendo assim, há, efectivamente, oposição de julgados.

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

1. Em 16/12/1993 foi celebrado entre o Estado Português e a Setgás - Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA, o contrato de concessão da rede de distribuição regional de gás natural do sul, (como consta dos documentos de fls. 23/82).

2. O regulamento e tabela de taxas, licenças e preços referente ao ano de 1996 da Câmara Municipal de Almada, foi aprovado em execução do disposto no art. 11º e 12º da Lei n.º 1/87 de 6 de Janeiro (Lei das Finanças Locais) como consta do art. 1º do referido regulamento de fls. 277/307.

3. O regulamento referido no ponto anterior previa no capítulo VII - Ocupação da via pública - Licenças, e no art. 29º, o pagamento de licenças por construções ou instalações especiais no solo ou subsolo:

6 - Tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes - por metro linear ou fracção e por ano:

a) Com diâmetro até 200 mm -- 1.000\$00

b) Por diâmetro superior a 20cm - 1.200\$00 (cfr. fls. 290/291).

4. Com data de 01/12/98 foi dirigido à ora impugnante um aviso para pagamento até ao dia 31 de Março de 1998 do montante de 6.333.600\$00, relativamente a “ocupação via pública” constando do referido aviso a menção a “alvará 57/95/OV” (cfr. teor de fls. 16).

5. Com data de 01/12/98 foi dirigido à ora impugnante um aviso para pagamento até ao dia 31 de Março de 1998 do montante de 12.480.000\$00, relativamente a “ocupação via pública” constando do referido aviso “alvará 71/95/OV” (cfr. teor de fls. 17).

6. Com data de 01/12/98 foi dirigido à ora impugnante um aviso para pagamento até ao dia 31 de Março de 1998 do montante de 11.315.100\$00, relativamente a “ocupação via pública” constando do referido aviso “alvará 109/94/OV” (cfr. teor de fls. 18).

7. Em 15/01/1998 foi emitido o ofício n.º 696 da Câmara Municipal de Almada e dirigido à ora impugnante para efeitos de informação dos valores em dívida referentes às taxas de renovação das licenças de ocupação da via pública relativas aos anos de 1996 e 1997 nos montantes de 37.658.400\$00 e 39.167.310\$00 respectivamente (cfr. documento de fls. 19).

8. Em aditamento ao ofício referido no ponto anterior foram ainda comunicados os montantes em dívida de 4.475.016\$00 e 3.251.976\$00 como resulta do teor do documento de fls. 20 que se dá por integralmente reproduzido.

9. Com data de 11/07/95 foi dirigido à ora impugnante um aviso para pagamento até ao dia 07 de Dezembro de 1995 do montante de 233.280\$00, relativamente a “ocupação via pública” (cfr. teor de fls. 21).

10. Com data de 11/07/95 foi dirigido à ora impugnante um aviso para pagamento até ao dia 07 de Dezembro de 1995 do montante de 191.680\$00, relativamente a “ocupação via pública” (cfr. teor de fls. 22).

11. O regulamento e tabela de taxas, licenças e preços do ano de 1995 da Câmara Municipal de Almada previa no capítulo VII - Ocupação da via pública - Licenças, e no art. 29º, o pagamento de licenças por construções ou instalações especiais no solo ou subsolo:

6-Tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes - por metro linear ou fracção e por ano:

a) Com diâmetro até 200 mm -- 80\$00

b) Por diâmetro superior a 20cm - 150\$00 (cfr. fls. 129/130).

12. O regulamento e tabela de taxas, licenças e preços do ano de 1997 da Câmara Municipal de Almada previa no capítulo VII - Ocupação da via pública - Licenças, e no art. 30º, o pagamento de licenças por construções ou instalações especiais no solo ou subsolo:

7- Tubos, condutas, cabos condutores e semelhantes - por metro linear ou fracção e por ano:

a) Com diâmetro até 200 mm -- 1.040\$00

b) Por diâmetro superior a 20cm - 1.250\$00 (cfr. fls. 194/195).

13. A ora impugnante dirigiu à Presidente da Câmara Municipal de Almada ao abrigo do n.º 2 do art. 22º da Lei n.º 1/87 de 6 de Janeiro, impugnação contra as liquidações que constituem o objecto dos presentes autos, como resulta do teor do documento de fls. 400/412.

14. Em 13/03/1998 foi apresentada a petição de fls. 2/14.

5 – Posto isto, passemos, então, à apreciação da questão que constitui objecto do presente recurso.

Tem sido pacífica, uniforme e reiterada a jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e mesmo do Tribunal Constitucional no sentido de que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas.

Com efeito e como se escreveu a propósito no Acórdão da Secção do Contencioso Tributário do STA de 7/5/08, in rec. n.º 1.034/07, em que o Relator era o mesmo e que ali seguiu de perto o Acórdão da mesma Secção de 16/1/08, in rec. n.º 603/07 “a distinção constitucional entre os conceitos de imposto e de taxa tem por base o carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm aquela primeira característica e como taxas os que têm as últimas.

Como se refere no n.º 2 do art. 4.º da L.G.T. e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a utilização de um bem do domínio público.

Essa relação sinalagmática entre o benefício recebido e a quantia paga não implica uma equivalência económica rigorosa entre ambos, mas não pode ocorrer uma desproporção que, pela sua dimensão, demonstre com clareza que não existe entre aquele benefício e aquela quantia a correspondência insita numa relação sinalagmática.

Nomeadamente, o que está em causa, em primeiro lugar, para determinar se o tributo tem natureza de taxa, é se essa ocupação do subsolo consubstancia uma utilização individualizada desse bem, no interesse próprio da Impugnante, seja ou não exclusivo.

A colocação de tubagens no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a Impugnante essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitadas as possibilidades de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público e para outras concessões do seu uso pela autarquia, com cobrança das respectivas taxas.

O facto de a Impugnante ser concessionária de um serviço público não afasta a qualificação do tributo como taxa, pois, a par da satisfação do interesse público, a sua actividade proporciona-lhe a satisfação dos seus interesses como empresa comercial privada, naturalmente vocacionada para obtenção de lucros.

De resto, a utilização de bens do domínio público, designadamente aqueles que como tal são definidos na Constituição (art.º 84.º), entre os quais se incluem as estradas, não pode ser permitida em situações de interesse exclusivo de particulares, pois isso reconduzir-se-ia à subversão da atribuição constitucional da natureza de bens do domínio público. Por isso, relativamente aos bens classificados pela Constituição como integrando o domínio público, as autorizações de uso privativo do domínio público através de licenças ou concessões, não podem, sem violar a Constituição, deixar de ser efectuadas em situações em que, concomitantemente com o interesse do particular, há também um interesse público, mesmo que não seja o prevalente.

Por isso, a satisfação de um interesse público pela actividade de uma empresa privada, não é obstáculo à aplicação da taxa prevista para autorizações de uso privativo de bens do domínio público, sendo mesmo esse tipo de situações em que há cumulativamente interesse público e privado o campo de aplicação natural das taxas pela utilização de bens do domínio público.

Por outro lado, não há elementos que permitam afirmar que haja uma desproporção entre a quantia liquidada e o benefício que a utilização individualizada do subsolo constitui para a Impugnante, pelo que não se pode excluir aquela relação sinalagmática por hipotética falta de correspectividade.

Assim, em sintonia com a jurisprudência do Tribunal Constitucional (Acórdãos n.ºs 365/2003 e 366/2003, ambos de 14-7-2003, e n.º 396/2006, de 28-6-2006) e deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdãos de 17-11-2004, proferidos nos recursos n.ºs 650/04 e 654/04, de 13-4-2005, recurso n.º 1339/04, e de 27-4-2005, recurso n.º 1338/04) é de concluir que os tributos liquidados no acto impugnado, ao abrigo do disposto no art.º 30º, ponto 7 do Regulamento e Tabela de Taxas, Licenças e Preços da Câmara Municipal de Almada para os anos financeiros de 1996 a 1998, têm a natureza de taxas, tendo cobertura legal no referido art.º 11.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais de 1987 (Esta cobertura mantém-se à face da posterior lei das finanças locais, no art.º 19.º, alínea c), da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto)”.
 Neste sentido, pode ver-se, ainda os Acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17/11/04, in rec. n.º 650/04; de 27/4/05, in rec. n.º 1.338/04 e de 13/4/05, in rec. n.º 1.339/04.

Por outro lado, alega a recorrente que beneficiaria da isenção a que se reporta o art.º 33º, n.º 1 da Lei das Finanças Locais, uma vez que, ocupando o subsolo ao abrigo da concessão, exerce poderes que são do Estado.

Mas não tem razão.

Com efeito, “a isenção de que goza o Estado é subjectiva, não se vendo modo de ela poder ser transmitida a outrem, seja pela via administrativa, seja por contrato...”

Acresce que a concessão não transfere para o concessionário senão os poderes necessários ao desempenho do serviço público por que fica responsável – e é por isto mesmo que lhe é permitido instalar equipamentos no domínio público. Mas não mais do que isso. A concessão não altera a natureza jurídica do concessionário que, no caso, é uma sociedade comercial, e não passou, por obra da concessão, a ser uma pessoa colectiva de direito público” (Acórdão da Secção do Contencioso Tributário do STA de 8/11/06, in rec. n.º 648/06).

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter o aresto recorrido. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 17 de Dezembro 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*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Dispensa de prestação de garantia. Ónus da prova. Dificuldade de prova. Facto negativo. Proibição da indefesa. Princípio da proporcionalidade.

Sumário:

I — É sobre o executado que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respectivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam

as condições de que tal dispensa depende, pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido.

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

Processo n.º 327/08-50.

Recorrente: Luís Miguel Pardela Fernandes.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 – LUÍS MIGUEL PARDELA FERNANDES apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada uma reclamação de um despacho proferido pelo Senhor Chefe de Finanças de Setúbal num processo de execução fiscal, que indeferiu um pedido dispensa de prestação de garantia.

Aquele Tribunal julgou a reclamação improcedente.

O Reclamante, ora Recorrente, interpôs recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada para o Tribunal Central Administrativo Sul, que veio a negar provimento ao recurso.

Novamente inconformado, ora Recorrente interpôs recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul para este Pleno, invocando oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do mesmo Tribunal de 15-5-2007, processo n.º 1780/07.

O Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo Sul entendeu existir a invocada oposição de julgados.

O Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 – Verificada a insuficiência dos bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, seria a Administração Fiscal o sujeito incumbido de provar o facto positivo da responsabilidade do executado nesse resultado;

2 – Sendo a alternativa a esta inversão do ónus da prova a inviabilização, na prática, do exercício do direito por parte daquele, tão difícil ou impossível seria a demonstração deste seu elemento constitutivo.

Termos em que, a decisão recorrida violando o número 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária, deve ser substituída por outra que julgue procedente a reclamação interposta pelo recorrente, na esteira do entendimento sufragado no acórdão fundamento.

Assim se fazendo JUSTIÇA

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

A admitir-se a invocada oposição entre os dois Acórdãos quanto a interpretação do artigo 52º, n.º 4 da LGT, deverá ser confirmada a doutrina vertida nos sumários proferidos pelo TCAS quer no Acórdão recorrido quer no acórdão do proc. 00155/03:

a) Os pressupostos da dispensa de prestação de garantia, referidos no n.º 4 do art. 52º da LGT, são a existência de prejuízo irreparável que seja causado pela prestação da garantia e a manifesta falta de meios económicos para a prestar. E em relação a ambos os casos, a lei impõe, ainda, que a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado;

b) Ao executado incumbe provar que, apesar da insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, não houve dissipação de bens com intuito de diminuir a garantia dos credores;

c) Essa conclusão não é afastada pelo facto de vigorar, em geral, no direito tributário, o princípio do inquisitório, porque está conforme o princípio de que o ónus probatório impende sobre o interessado, que deverá alegar e provar a factualidade atinente aos factos constitutivos do direito invocado, para mais quando se trate de factos pessoais para os quais ninguém se encontra melhor colocado para o fazer do que o próprio contribuinte;

d) Ao adoptar tal doutrina o Acórdão recorrido não incorreu na invocada violação do art. 52º, n.º 4 da LGT, pelo que o presente recurso deverá ser julgado improcedente.

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

1. Objecto do recurso

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

O acórdão recorrido (do Tribunal Central Administrativo Sul, a fls. 87 e segs.) decidiu que no caso de o executado se encontrar em alguma das situações subsumíveis à norma do art. 52º, n.º 4 da Lei Geral Tributária a prova da culpa quanto à insuficiência ou inexistência de bens cabe ao executado e não à Fazenda Pública.

Alega a recorrente, apoiando-se na doutrina do acórdão fundamento de 15.05.2007, recurso 1780/07 do Tribunal Central Administrativo Sul (fls. 150 e segs.), que verificada a insuficiência dos bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescido, seria a Administração Fiscal o sujeito incumbido de provar o facto positivo da responsabilidade do executado nesse resultado.

E que a posição assumida pelo acórdão recorrido levaria à inviabilização, na prática, do exercício do direito de requerer a isenção da prestação de garantia.

2. Fundamentação

Afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

Com efeito, nos termos do art. 52º, n.º 4 da Lei Geral Tributária «a administração tributária pode, a requerimento do interessado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que, em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência dos bens não seja da responsabilidade do executado».

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

Defende-se no recurso, e com apoio na doutrina acolhida no acórdão fundamento, que não é sobre o recorrente que incide o ónus de demonstrar que os seus bens penhoráveis são insuficientes para pagamento da quantia exequenda e acrescido, mas sim sobre a Fazenda Pública.

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

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

Como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na sua Lei Geral Tributária, comentada e anotada, reimpressão, pág. 153 «a responsabilidade do executado, prevista na parte final do n.º 4, deve entender-se em termos de dissipação de bens com intuito de diminuir a garantia dos credores, e não mero nexos de causalidade desprovido de carga de censura ou simples má gestão dos seus bens».

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

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

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

E deve ser instruído com a indispensável prova documental».

Ademais resulta dos princípios gerais da prova, designadamente do artº 342º do Código Civil que quem invoca um direito ou pretensão tem o ónus da prova dos respectivos factos constitutivos, cabendo à contraparte, a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos ⁽¹⁾.

Em face do exposto conclui-se que o acórdão recorrido não merece censura ao decidir que a norma do art.º 52.º n.º 4 da Lei Geral Tributária permite a dispensa da prestação de garantia a requerimento do executado, nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável, ou perante a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis, desde que em qualquer dos casos a

insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado, cabendo ao executado, e não à Fazenda Pública, efectuar tal prova como condição de obter a procedência da sua pretensão.

Termos em que o presente recurso dever ser julgado improcedente.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O presente processo iniciou-se depois do início do ano de 2004, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos arts. 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

No art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002 estabelece-se que cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer de «recursos para uniformização de jurisprudência», não se indicando quais os recursos abrangidos por essa designação.

Ao recurso jurisdicional por «oposição de acórdãos», previsto no art. 284.º do CPPT, não é atribuída a designação de «recurso para uniformização de jurisprudência», pelo que se pode questionar se ele subsiste em relação aos processos a que se aplica o ETAF de 2002, uma vez que apenas se prevê a intervenção do Pleno em recurso para uniformização de jurisprudência e não se prevê qualquer formação ou tribunal com competência para o conhecimento de recursos com fundamento em «oposição de acórdãos».

No entanto, apesar de o CPPT já ter sido alterado por várias vezes desde a entrada em vigor do ETAF de 2002 e do CPTA, não foi introduzida qualquer alteração legislativa no regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, pelo que é de entender que se pretendeu que ele seja mantido.

Por outro lado, estabelecendo-se neste art. 284.º um regime especial de recurso para uniformização de jurisprudência, será ele o aplicável, em primeira linha, aos meios processuais a que se aplica o regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT, indicados no n.º 1 do art. 279.º

Porém, não se estabelecendo neste art. 284.º do CPPT os requisitos dos recursos a que ele se refere terá de fazer-se apelo ao art. 152.º do CPTA, como legislação subsidiária nesta matéria, atenta a natureza do caso omissis [art. 2.º, alínea c), do CPPT], conclusão esta que é reforçada pelo facto de serem estes os únicos recursos do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal a que é dada a designação de «recursos para uniformização de jurisprudência» e por isso, é necessariamente a eles que se reporta o art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF de 2002, na parte em que o contencioso tributário não contém normas especiais.

Sendo assim, cabe ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário conhecer destes recursos, uma vez que, sendo também fundados em oposição de acórdãos, caberão naquela designação de «recursos para uniformização de jurisprudência», que é de interpretar como reportando-se a todos os recursos jurisdicionais que visam tal finalidade e não apenas àqueles a que o CPTA ou o CPC atribuem tal designação.

O regime aplicável aos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002 é constituído, em primeira linha, pelas regras do art. 284.º, que consubstancia um tipo especial de recurso visando a uniformização de jurisprudência.

Para além disso, pressupõe-se neste art. 284.º a aplicação das regras gerais dos recursos jurisdicionais previstas no CPPT, designadamente quanto à legitimidade e quanto à forma e ao prazo de interposição. Na verdade, o n.º 1 deste art. 284.º inculca essa ideia, pois, referindo que «caso o fundamento for a oposição de acórdãos, o requerimento da interposição do recurso deve indicar...» infere-se que apenas se visa especificar as especialidades do requerimento, com aplicação das regras gerais nos pontos em que não se assinalam especialidades. Por outro lado, no n.º 5 deste art. 284.º remete-se para o n.º 3 do art. 282.º. A isto acresce que as regras dos n.ºs 4 a 7 desse mesmo artigo e do art. 286.º não contêm qualquer indicação que permita restringir a sua aplicação a algum ou alguns tipos de recursos.

Assim, são aplicáveis a estes recursos por oposição de acórdãos, depois das regras deste art. 284.º, as regras gerais constam dos arts. 280.º e 282.º do CPPT⁽²⁾. Subsidiariamente, aplicam-se a estes recursos as regras do agravo em processo civil, como determina o art. 281.º deste Código.

No que não estiver regulado no recurso de agravo, será aplicável subsidiariamente o regime de recursos jurisdicionais do CPTA [art. 2.º, alínea c), do CPPT], com primazia para as regras do recurso para uniformização de jurisprudência.

É o que sucede, designadamente com as regras que estabelecem os requisitos de admissibilidade deste tipo de recursos, matéria em que é necessário fazer apelo às regras do art. 152.º do CPTA.

O regime que resulta, para o recurso por oposição de acórdãos, da aplicação destas normas é consideravelmente distinto do regime dos recursos para uniformização de jurisprudência, previsto no art. 152.º do CPTA.

Há, desde logo, uma diferença fundamental, quanto ao início do prazo de interposição de recurso, pois os recursos por oposição de acórdãos regulados pelo CPPT são interpostos antes do trânsito em julgado, no prazo referido no n.º 1 do art. 280.º deste Código, enquanto, no que concerne aos recursos que são regulados pelo CPTA, o prazo de interposição apenas se inicia com o trânsito em julgado da decisão de que se recorre.

Uma outra diferença é a de que nos recursos jurisdicionais regulados por este art. 284.º, há duas fases de alegações, uma sobre a questão preliminar da existência de oposição entre o acórdão de que se recorre e o acórdão ou acórdãos invocados com fundamento do recurso (n.º 3 deste art. 284.º) e outra sobre a questão do mérito do recurso (nos termos do n.º 3 do art. 283.º, para que remete o n.º 5 deste art. 284.º), enquanto no recurso previsto no art. 152.º do CPTA há uma única alegação do recorrente (n.º 2 deste artigo).

No caso em apreço, o recurso foi tempestivamente interposto, antes do trânsito em julgado do acórdão recorrido, não é questionada a legitimidade do Recorrente e foi seguida a tramitação adequada prevista no referido art. 284.º.

Assim, nos termos do art. 284.º, n.º 5, passará a apreciar-se se verifica a «oposição exigida» a que se refere o n.º 3 do mesmo artigo, o que se reconduz a apreciar se se verificam os requisitos necessários para o prosseguimento do recurso. ⁽³⁾

3 – A admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA e a necessária adaptação ao contencioso tributário, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

- o acórdão invocado como fundamento do recurso ter sido proferido pelo STA, no âmbito da Secção do Contencioso Tributário ou respectivo Pleno;
- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;
- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se, para efeitos da dispensa de prestação de garantia prevista no art. 52.º, n.º 4, da LGT, o executado tem de provar que a insuficiência ou inexistência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e do acrescido não é da sua responsabilidade.

No acórdão recorrido entendeu-se que o executado, requerente da dispensa de prestação de garantia, tem o ónus da prova de que a insuficiência ou inexistência de bens penhoráveis não é da sua responsabilidade.

No acórdão fundamento entendeu-se que impende sobre a administração tributária a prova do facto positivo, que é o de que a insuficiência ou inexistência de bens do executado lhe é imputável.

Assim, é manifesta a contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, sobre esta questão.

Por outro lado, não há jurisprudência consolidada deste Supremo Tribunal Administrativo sobre esta questão.

Por isso, não há obstáculo à apreciação do mérito do presente recurso jurisdicional.

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

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

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

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

Artigo 342.º

Ónus da prova

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

Aquela regra básica do ónus da prova, enunciada no n.º 1 do art. 342.º do CC, é adoptada também no âmbito do procedimento tributário, por força do disposto no art. 74.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque».

As situações genéricas em que há inversão do ónus da prova são indicadas no art. 344.º, em que se determina tal inversão «quando haja presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine» e «quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado».

À face destas regras, é de concluir que é sobre o executado, que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respectivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido.

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

Para além disso, o texto do n.º 3 do art. 170.º do CPPT aponta no mesmo sentido, ao estabelecer que o pedido deve ser instruído com a prova documental necessária, o que pressupõe que toda a prova relativa a todos os factos que têm de estar comprovados para ser possível dispensar a prestação de garantia seja apresentada pelo executado, instruindo o seu pedido, pois a prova de todos esses elementos é necessária para o deferimento da sua pretensão.

A eventual dificuldade que possa ter o executado em provar o facto negativo que é a sua irresponsabilidade na génese da insuficiência ou inexistência de bens não é obstáculo à atribuição ao executado do ónus da prova respectivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do art. 344.º do CC. ⁽⁴⁾

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

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

Por outro lado, a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina «iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur». ⁽⁵⁾

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

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

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, com

Lisboa, 17 de Dezembro de 2008. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco*.

⁽¹⁾ Vide, neste sentido ANTUNES VARELA, *Obrigações*, pág. 35: «o ónus consiste na necessidade de observância de determinado comportamento, não para satisfação do interesse de outrem, mas como pressuposto da obtenção de uma vantagem para o próprio, a qual pode inclusive cifrar-se em evitar a perda de um benefício antes adquirido».

⁽²⁾ Este último inclui mesmo na sua epígrafe a expressão «*Regras gerais*».

⁽³⁾ Como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo, a decisão a que se refere o n.º 5 do art. 284.º do CPPT, substituiu, atribuindo competência ao relator no Tribunal ou formação «*a quo*», a que, anteriormente, era da competência do Pleno, prevista na alínea c) do art. 30.º do ETAF de 1984.

⁽⁴⁾ Neste sentido, pode ver-se ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, página 451, nota ⁽²⁾ (página 467, na 2.ª edição), em que se refere que «*já se tem entendido, erroneamente, que a extrema dificuldade de prova do facto pode inverter o critério legal de repartição do ónus da prova*».

⁽⁵⁾ Essencialmente neste sentido, pode ver-se MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, página 203, cujos ensinamentos são seguidos no Assento do Supremo Tribunal de Justiça n.º 4/83, de 11-7-1983, publicado no *Diário da República*, I Série, de 27-8-1983.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Assunto.

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Falta de requisitos do título executivo.

Sumário:

A falta de requisitos do título executivo, que, quando não puder ser suprida por prova documental, constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal - artº 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT-, não constitui fundamento de oposição, não sendo enquadrável na alínea i) do n.º 1 do seu artº 204º.

Processo n.º 364/08-50.

Recorrente: Luís Mascarenhas Pereira de Sousa.

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 - Luís Mascarenhas Pereira de Sousa, melhor identificado nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, oposição à execução fiscal para cobrança de dívida de IVA, relativo ao ano de 2000, no valor de € 1.496,40.

Aquele Tribunal, por decisão datada de 25/6/06, decidiu rejeitar liminarmente a oposição à execução fiscal, nos termos do disposto no artº 209º, n.º 1, alínea b) do CPPT (fls. 32 e 33).

Inconformado, o oponente interpôs recurso dessa decisão para o Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão datado de 12/6/07, negando provimento ao recurso, confirmou a decisão recorrida (fls. 100 e segs.).

Deste acórdão, aquele interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 22/1/92, prolatado por esta Secção do STA, in rec. n.º 13.528 (fls. 110).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (fls. 119 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Sul considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artº 284º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 134).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I. A sanção das deficiências dos títulos executivos, através de prova documental, prevista no artº 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT, tem de ser feita até ao momento em que se procede à citação, quando estas deficiências afectam o conhecimento do executado sobre os elementos relevantes para decidir sobre o uso das faculdades processuais que a lei lhe proporciona.

II. Caso a falta de requisitos do título executivo não seja colmatada até ao momento da citação, não poderá mais essa falta ser suprida, nem mesmo por prova documental.

III. Resulta do disposto no artº 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT, que a falta de requisitos do título executivo, que não possa ser suprida por prova documental, implica a sua inexecuibilidade.

IV. Está em causa a falta de indicação dos factos tributários que são subjacentes à dívida exequenda.

V. A falta de menção da proveniência da dívida não permite ao executado saber com segurança a que dívida se refere o título executivo, pelo que não estão eficazmente assegurados os seus direitos de defesa.

VI. Não tendo o executado tomado conhecimento deste requisito essencial do título executivo até ao momento em que foi citado, não ficou regularizada a falta do requisito de proveniência da dívida, não podendo, naturalmente, a execução prosseguir como resultado da inexecuibilidade do título.

VII. Estando em causa a inexecuibilidade do título executivo, a execução fiscal terá que ser extinta.

VIII. A falta de requisitos do título executivo harmoniza-se, *in totum*, com a finalidade do processo de execução fiscal.

IX. A inexecuibilidade do título executivo é um dos fundamentos típicos do processo de oposição à execução regulado no CPC, nos termos do disposto no seu artº 814º.

X. Apesar de não estar expressamente indicado no artº 204º do CPPT, a falta de requisitos do título executivo cabe na fórmula genérica da alínea i) daquela artigo, uma vez que se trata de um fundamento susceptível de prova documental, não envolve apreciação da legalidade da liquidação da quantia exequenda, nem representa interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu o título.

XI. É indubitável que a nulidade do título executivo constitui fundamento de oposição à execução fiscal.

XII. Existe jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que entende que a nulidade do título executivo é fundamento de oposição à execução fiscal.

XIII. Esta jurisprudência está em clara oposição ao duto acórdão recorrido.

XIV. O duto aresto está em oposição com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, datado de 22/01/1992, proferido no recurso n.º 13528, onde se expôs que:

“II – A oposição em execução fiscal tanto pode visar a absolvição do pedido, total ou parcial, como apenas a absolvição da instância. Ponto é que os seus fundamentos caibam na previsão do art.º 176º do CPCI, substituído desde 1/7/91 pelo art.º 286º do CPT.

III – Tanto num como noutra de tais artigos se consagra o direito de o executado se opor à execução fiscal com determinados fundamentos, sem limitação quanto aos meios de prova e ainda com qualquer outro fundamento, desde que:

a) Não demande produção de prova diferente da documental;

b) Não envolva apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda; e

c) Não represente interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Ora, no caso, estão preenchidos estes três requisitos: a apreciação do invocado fundamento de nulidade do título executivo não envolve a produção de prova não documental nem a discussão de legalidade da liquidação da dívida exequenda nem a interferência em matéria de exclusiva competência da entidade subscritora do título. Por outro lado a sua procedência implicará que se absolva o executado da instância, com o conseqüente arquivamento da execução, pelo que sob esse prisma também não se vê porque é que não possa constituir fundamento idóneo de oposição.

IV - O requisito, imposto pelo art. 156/d) do CPCI, da indicação da proveniência da dívida exequenda no título executivo, fica satisfeito com a menção da sua origem e do período de tempo a que ela respeita”. (Sublinhado nosso)

XV. Não obstante o duto aresto supra citado ter sido proferido com base em diferente diploma legal do acórdão recorrido, a disposição contida no antigo art.º 176º, alínea g) do CPCI, foi transposta para o art.º 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT.

XVI. Ambos os acórdãos foram proferidos num quadro normativo substancialmente idêntico.

XVII. O acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento versam, também, sobre situações fácticas substancialmente idênticas, conforme resulta da análise do n.º 4 do acórdão fundamento e do n.º 4 do acórdão recorrido.

XVIII. Está em causa uma divergente interpretação destas situações jurídica e factual, que resultaram na prolação de duas decisões opostas sobre a mesma questão fundamental de direito.

XIX. O acórdão invocado como fundamento, trata-se de uma decisão transitada em julgado.

XX. A finalidade dos recursos por oposição de julgados é a de assegurar o valor de igualdade na aplicação do direito.

XXI. Nestes termos e nos melhores de direito, terá a decisão proferida pelo Tribunal *a quo* que ser revogada, e substituída por outra que admita o recurso contencioso interposto em 02/02/2007 e o que nele foi exposto.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 159 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pela improcedência do recurso e pela manutenção do acórdão recorrido.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso e confirmado o acórdão recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – 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).

O presente processo iniciou-se no ano de 2004, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos art.ºs 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, “...a admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos: – existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

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

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05.), relativamente à caracterização da questão

fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:— identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

– a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

Vejam, então, se tais pressupostos se verificam.

3 – No acórdão recorrido decidiu-se que a nulidade do título executivo, por falta de requisitos essenciais - falta de menção da proveniência da dívida -, não constitui fundamento de oposição.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se em sentido oposto.

Em ambos os arestos a situação de facto é a mesma, pois é arguida a nulidade do título executivo.

E muito embora o seu enquadramento legal não seja idêntico - no acórdão recorrido foi aplicado o artº 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT, enquanto que no acórdão fundamento estava em causa o artº 176º, alínea g) do CPC - , tal não assume qualquer relevância, uma vez que e como resulta da comparação do texto de ambos preceitos legais é idêntica a sua redacção, pelo que idêntico deverá ser o seu entendimento quanto ao enquadramento jurídico que ambos consagram.

Sendo assim, há, efectivamente, oposição de julgados, não obstante serem diferentes os normativos aplicáveis.

Posto isto, passemos, então, à apreciação da questão que constitui objecto do presente recurso.

4 – Como vimos, consiste esta em saber se a nulidade do título executivo, por falta dos requisitos essenciais, constitui fundamento legal admissível de oposição à execução fiscal.

Esta Secção do STA tem vindo a pronunciar-se uniforme e reiteradamente no sentido propugnado no acórdão recorrido.

Por outro lado e muito recentemente, também o Pleno desta Secção do STA se pronunciou no mesmo sentido no Acórdão de 19/11/08, in rec. n.º 430/08, pelo que e com a devida vénia, passamos aqui a transcrever

Assim, escreve-se no citado aresto que “A questão dicidenda é, como já se deixou referido, a de saber se a nulidade do título executivo, por falta dos seus requisitos essenciais, e quando não puder ser suprida por prova documental, é, ou não, fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Ora, há que reconhecer que tal fundamento cabe na literalidade da referida norma pois que patentemente não envolve a apreciação da legalidade da liquidação – desde logo, é-lhe posterior – nem interfere em matéria da exclusiva competência da entidade que emitiu o título.

Por outro lado, tal nulidade conduz à extinção da execução pelo que, sendo esta o fim primacial da oposição, não haverá, por aí, obstáculo à predita resposta afirmativa.

Cfr. JORGE DE SOUSA, *CPPT anotado*, 2.º volume, nota 16 ao artigo 165.º.

Todavia, outros parâmetros há a considerar.

Dispõe o artigo 2.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, que “a todo o direito (...) corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo”.

E, em termos semelhantes, preceitua o artigo 97.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, que “a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”.

Assim, a cada direito corresponde uma só acção: unidade, que não pluralidade.

Cfr. o acórdão do STJ, de 28 de Janeiro de 2003, in *Colectânea*, 166, p. 61.

Ora, o artigo 165.º do CPPT considera nulidade insanável em processo de execução fiscal “a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”.

E estabelece o respectivo regime, e efeitos: a anulação dos termos subsequentes do processo que do acto anulado dependam absolutamente, sendo (a nulidade) de conhecimento oficioso e podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão.

A lei elegeu, pois, tipicamente, o respectivo regime legal: trata-se de uma nulidade.

E, como tal, estabelece-se igualmente o seu regime de arguição.

Assim sendo, foi propósito legal desconsiderá-la como fundamento de oposição, ainda que seja a mesma, substancialmente, a consequência resultante: a extinção da execução consubstanciada na nulidade do próprio título.

Por outro lado, a tutela jurídica concedida à nulidade é, até, mais consistente do que a resultante da oposição, na medida em que pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final, que não apenas no prazo de 30 dias contados da citação – cfr. artigo 203.º, n.º 1, do CPPT.

Aliás, a entender-se dever ser conhecida pelo Chefe do Serviço de Finanças (ou, porventura, pelo juiz – cfr. o artigo 151.º, n.º 1, do CPPT), sempre o respectivo processo seria urgente – artigo 278.º, n.º 5 – o que é mais consentâneo com a celeridade querida para o processo de execução fiscal, atenta essencialmente a sua finalidade de cobrança de impostos que visam “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” e a promoção da justiça social, da igualdade de

oportunidades e das necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento – artigo 5.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

Nada, pois, parece justificar a apontada dualidade – em termos de nulidade processual da execução fiscal e de fundamento de oposição à mesma –, aliás proibida nos termos do referido artigo 2.º do Código de Processo Civil.

Conclui-se, assim, que a nulidade da falta de requisitos essenciais do título executivo – nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea b), do CPPT – não é fundamento de oposição à execução fiscal por não enquadrável no seu artigo 204.º, n.º 1, alínea i).

No sentido exposto, e por mais recentes, cfr. os acórdãos do Pleno do STA de 23 de Fevereiro de 2005 – recurso n.º 0574/04, tirado por unanimidade, e da Secção de 23 de Outubro de 2007 – recurso n.º 026.762, de 14 de Março de 2007 – recurso n.º 0950/06, de 28 de Fevereiro de 2007 – recurso n.º 01178/06 e de 20 de Novembro de 2002 – recurso n.º 01701/02, expressando forte corrente jurisprudencial no sentido ora proposto”.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido. Custas pelo oponente, na instância e neste STA, sempre com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 17 de Dezembro 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).

Declaração de voto

A jurisprudência do STA, depois de, inicialmente, ter afirmado a possibilidade generalizada de arguição desta nulidade e seu conhecimento em processo de oposição à execução fiscal ⁽¹⁾, acabou por inverter essa posição, passando a entender que tal nulidade só pode conhecer-se no processo de execução fiscal. ⁽²⁾

Trata-se de questão sem alcance prático apreciável dos interesses substanciais do executado, uma vez que a falta de requisitos do título executivo, quando constitui nulidade (por não poder ser suprida por prova documental), pode ser arguida a todo o tempo no processo de execução fiscal, pelo que, se for invocada como único fundamento de oposição, será viável a convalidação da petição de oposição em requerimento de arguição de nulidade, e, quando não for o único fundamento, pode sempre fazer-se a arguição da nulidade no processo de execução fiscal, na sequência da decisão que não admita esse fundamento de oposição.

No entanto, sem prejuízo de ser aconselhável o acatamento da última jurisprudência uniformizada, para evitar mais tergiversações jurisprudenciais sobre esta matéria (sempre mais lamentáveis quando ocorrem a nível do Supremo, depois de uma prática reiterada e relativamente a questões processuais sem reflexos nas posições substantivas das partes), por a estabilidade jurisprudencial ⁽³⁾ e a confiança que ela gera nos cidadãos serem valores a prosseguir pelos Tribunais que, quando não estão em causa reflexos substantivos, se devem sobrepor à adequação dos meios processuais ⁽⁴⁾, parece que a não admissibilidade de invocação da falta de requisitos do título executivo no processo de oposição só tem fundamentação aceitável nos casos em que puder ser suprida por prova documental, isto é, quando essa falta não constitui nulidade, pois, só nesses casos, essa falta de requisitos, não conduz à extinção da execução. O que se reconduz a que, nos casos em que tal falta é nulidade (por não poder ser suprida por prova documental, como sucede no caso da falta de assinatura da entidade que emite o título) não há qualquer obstáculo à sua invocação em oposição à execução fiscal.

Na verdade, a questão de saber se uma causa de extinção da execução fiscal é fundamento de oposição à execução fiscal é simples, à face do critério que emana do art. 204.º do CPPT: se ela se enquadra em qualquer das situações aí previstas, a resposta é afirmativa; no caso contrário, a resposta é negativa. A nulidade por falta de requisitos do título executivo é causa de extinção da execução fiscal e enquadra-se na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º.

De resto, não se vislumbra como um legislador que, em matéria processual, tem como preocupação de primeira linha a economia processual, a ponto de a erigir em fundamento para um intimidatório anúncio explícito de responsabilização disciplinar dos funcionários que pratiquem actos inúteis (art. 137.º do CPC), poderia consagrar um regime legal idolatradamente formalista, em que uma causa de extinção da execução fiscal, invocada num processo próprio para conhecer de causas de extinção da execução fiscal, não pudesse ser nele conhecida, o que permitiria pôr imediatamente fim ao processo, obrigando, antes, o interessado, a parte contrária e o Tribunal a desenvolverem actividade complementar, na sequência da arguição autónoma da nulidade no processo de execução fiscal, para atingir precisamente o mesmo objectivo, sem qualquer benefício para ninguém.

Este hipotético entendimento legislativo, para além de estar ao arrepio da unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica, seria, decerto, uma solução desacertada que, por o ser, tem de se presumir não ter sido adoptada (art. 9.º, n.º 3, do CC).

Assim, parece-me que o entendimento mais curial será admitir a falta de requisitos do título executivo como fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 2904.º do CPPT, ao menos nos casos em que conduz à extinção da execução, sem prejuízo de, como nulidade que é, poder ser também arguida no próprio processo de execução fiscal até ao trânsito em julgado da decisão final.

Por outro lado, ao contrário do que se refere no acórdão, a possibilidade de serem utilizáveis dois e mesmo mais meios processuais para obter o mesmo efeito jurídico é frequente no contencioso tributário, particularmente no âmbito da execução fiscal, como se pode ver por alguns exemplos:

– a possibilidade de ver apreciada na oposição a ilegalidade abstracta da liquidação [que é fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT mas também fundamento de impugnação judicial, como ilegalidade da liquidação que é, nos termos do art. 99.º do mesmo Código];

– a possibilidade de invocar a falta de posse (fruição ou propriedade) dos bens que originaram a dívida exequenda [art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT] concomitantemente com a possibilidade de o não possuidor invocar esse facto como ilegalidade da liquidação do tributo em causa (art. 99.º, n.º 1, do CPPT), através de processo de impugnação judicial, na sequência da respectiva notificação;

– a possibilidade de invocar a duplicação de colecta como fundamento de oposição à execução fiscal [art. 204.º, n.º 1, alínea g), do CPPT], concomitantemente com a possibilidade de a mesma ser invocada em impugnação judicial, como ilegalidade da liquidação (art. 99.º do CPPT) e a possibilidade de ser invocada, mesmo depois de decorrido o prazo de oposição, através de requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal ou ao tribunal, por ser questão de conhecimento oficioso (art. 175.º do CPPT);

– as possibilidades de invocar a prescrição, o pagamento e a anulação da dívida exequenda como fundamentos de oposição à execução fiscal [art. 204.º, n.º 1, alíneas d) e f), do CPPT] ou requerendo a apreciação dessas causas de extinção da execução directamente ao órgão da execução fiscal, mesmo depois de esgotado o prazo de oposição, por serem questões de conhecimento oficioso (arts. 175.º, 264.º, n.º 1, 265.º, n.º 1, 269.º e 270.º do CPPT).

De resto, parece-me que a perspectiva global adequada à apreciação da globalidade das questões processuais, num mundo jurídico enformado pelo princípio *pro actione* (erigido pelo art. 7.º do CPTA em critério de interpretação de normas), e pelo princípio da adequação formal (enunciado no art. 265.º-A do CPC, que reflecte exuberantemente o desprezo legislativo pelo rigor processual, quando há forma mais eficiente de assegurar a resolução do litígio de que é o objectivo do processo), impõe que as questões deste tipo sejam apreciadas sob a perspectiva de que os Tribunais são um serviço público que, como tal, deve ter por preocupação primordial proporcionar aos cidadãos a justiça a que têm direito e abster-se de criar entraves injustificados a que eles a obtenham.

No caso em apreço, não vejo que interesses ficam protegidos com a decisão de não apreciação da falta de requisitos do título executivo no processo de oposição, para além de um hipotético interesse do Estado em cobrar custas ao executado, que, se existisse, seria inconfessável, decerto, pois constituiria uma perversão do serviço público de justiça orientá-lo pela finalidade de cobrança de custas.

Mas, vejo bem os que são afectados com essa decisão: são o da economia processual, o da tutela judicial efectiva (que comporta a vertente da celeridade, como decorre dos arts. 20.º, n.º 1, e 4, da CRP e 96.º n.ºs 1 e 2, do CPPT), o interesse patrimonial do executado (que, no caso, em apreço, terá de pagar custas avultadíssimas, mesmo que tenha razão) e o da justiça (afectado por uma condenação em custas vultuosas, numa situação em que o executado seguiu uma das correntes jurisprudenciais adoptadas pelo Supremo).

Jorge Manuel Lopes de Sousa.

(¹) Neste sentido, aliás, tem vindo a decidir o STA, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

– de 22-1-92, recurso n.º 13528, AP-DR de 30-12-93, página 50;
 – de 20-4-94, recurso n.º 16152, AP-DR de 23-12-96, página 1178;
 – de 26-10-94, recurso n.º 14382, AP-DR de 20-1-97, página 2370, e
 – de 18-2-98, recurso n.º 21699, AP-DR de 8-11-2001, página 502.

(²) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

– de 14-4-1999, recurso n.º 22906;
 – de 20-11-2002, recurso n.º 1701/02;
 – do Pleno de 23-2-2005, recurso n.º 574/04;
 – de 28-2-2007, recurso n.º 1178/06;
 – de 14-3-2008, recurso n.º 950/06;
 – de 23-10-2007, recurso n.º 26762.

(³) Como decorre do n.º 3 do art. 8.º do CC, deve-se procurar «obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito».

(⁴) Que são de importância manifestamente secundária a partir do momento em que foi introduzido no art. 265.º-A do CPC o princípio da adequação formal que impõe ao juiz quando entender que a tramitação processual prevista na lei não se adequa às especificidades da causa, determinar a prática dos actos que melhor se ajustem ao fim do processo, bem como as necessárias adaptações.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.**Assunto:**

Recurso por oposição de acórdãos. Identidade de questões jurídicas. Conhecimento da prescrição da obrigação tributária.

Sumário:

- I — O recurso por oposição de acórdãos depende de, no acórdão recorrido e no acórdão fundamento, ser apreciada a mesma questão fundamental de direito.*
- II — Não é manifestamente o caso se, neste, se apreciou a questão de saber se há lugar a juros compensatórios quando não é devido imposto, por o liquidado ser igual ao deduzido, nos termos do artigo 19.º, n.º 1, alínea c), do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro; e, naquele, se o contribuinte tinha direito à dedução, tendo-se concluído pela negativa, por o imposto não estar “mencionado em facturas passadas em forma legal”, o que se baseou no n.º 2 do mesmo preceito legal.*
- III — Em tal circunstancialismo, deve dar-se o recurso por findo – artigo 284.º, n.º 5, in fine, do Código de Procedimento e de Processo Tributário -, não podendo o tribunal decidir a invocada questão da prescrição da dívida tributária, tanto como questão prévia como objecto propriamente dito do recurso.*

Processo n.º 399/08-50.

Recorrente: Hemapali – Montagens Eléctricas, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 - HEMAPALI - MONTAGENS ELÉCTRICAS, LDA, interpôs o presente recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 20-10-2005, invocando oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 27-11-1996, proferido no recurso n.º 20775.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A) A ora impugnante não é devedora do imposto liquidado adicionalmente, dado que, nos termos do artº 19º., n.º 1, alínea d) do CIVA, para apuramento do imposto devido pela ora impugnante em cada um dos períodos a que se referem as facturas mencionadas nos artigos 14º. e 15º. da presente petição, a mesma tem direito a deduzir a totalidade do “imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham em território nacional um representante legalmente acreditado e não houverem facturado o imposto”.

B) Através da dedução efectuada, o imposto respeitante a cada uma das facturas emitidas pela empresa espanhola conduziria a um resultado zero, pelo que se manteriam inalteráveis os montantes depositados.

C) Não é devida ao Estado a quantia objecto das liquidações adicionais referidas nos docs. 1 e 2 que ora se juntam, pois as mesmas seriam dedutíveis na sua totalidade, pelo que, na última factura, a empresa espanhola não tenha liquidado IVA.

D) Dos factos dados como provados resulta à impugnante foram prestados serviços por uma empresa espanhola, portanto fora de Portugal, mas dentro da União Europeia, devendo ser liquidado IVA em Portugal, nos termos do artº. 6º., n.º 8 do CIVA, na redacção que lhe foi dada pelo Dec. Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro.

E) Nos termos do disposto no artº. 19º., n.º 1, alínea d), cuja redacção vigente ao tempo também foi introduzida pelo Dec. Lei n.º 290/92 citado, esse IVA seria deduzido na sua totalidade, pelo que, da conjugação das duas disposições legais resulta que o IVA que a Impugnante pagasse era todo deduzido.

F) Como consumidor final, sê-lo-ia sempre nos termos do artº. 19º., n.º 1, alínea a) do CIVA, pelo que não existe dívida tributária.

G) Também não são devidos quaisquer juros compensatórios, pois, para que haja lugar ao pagamento de juros compensatórios não basta que haja falta ou atraso na liquidação de imposto, sendo antes necessário que haja falta ou atraso na entrega de imposto devido, ou seja, que haja dívida tributária.

H) *Verifica-se a contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, ou seja, o acórdão do STA de 27/11/96, publicado na revista Ciência e Técnica Fiscal, n.º 387, págs. 285 a 292. pelo que deve prosseguir o presente processo por oposição de acórdãos, como é de lei e Justiça.*

E contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo por sua vez:

1. *O presente recurso não ataca o efectivo fundamento da decisão recorrida.*
2. *Esta sempre se manterá, portanto, não podendo ser revogada.*
3. *Não se justifica, pois, o conhecimento do presente recurso.*

SEM PRESCINDIR

4. *O direito à dedução do IVA tem que ser exercido pelo contribuinte através da entrega da competente declaração periódica, atento o disposto no art. 22.º, 2 do CIVA.*

5. *A Administração Fiscal não pode substituir-se ao contribuinte no que à entrega da dita declaração e ao exercício do respectivo direito respeita.*

6. *Apenas pode proceder à rectificação das declarações nos termos do art. 82º do CIVA, como sucedeu no presente caso.*

7. *A liquidação impugnada é, portanto, absolutamente legal e deve ser mantida.*

8. *O mesmo sucede com a liquidação de juros compensatórios, uma vez que existe efectivamente imposto em falta.*

Termos em que o presente recurso não deve ser conhecido ou, caso assim não se entende, lhe deve ser recusado provimento, com as legais consequências.

Por despacho do Excelentíssimo Relator no Tribunal Central Administrativo Norte foi reconhecida a existência de oposição.

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

A recorrente Hemapali, Montagens Eléctricas, Lda vem suscitar no presente recurso de oposição de julgados, a questão da prévia da prescrição da dívida tributária alegando que tal matéria é de conhecimento oficioso.

Afigura-se-nos que a apreciação da questão da prescrição acaba por extravasar do âmbito do recurso por oposição de julgados que é tão só de dirimir a querela interpretativa relativa à mesma questão de direito, na perspectiva da sua imediata aplicação ao caso concreto.

Ademais é imprescindível, 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 (vide neste sentido Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Novembro de 2006, recurso 1177/04 e de 06.03.2008, recurso 147/07.

E é essa precisamente a hipótese que ocorre no caso sub judice já que se entende que não ocorre a apontada 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.

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.

E também jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que pode ser julgado findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstando que, antes, o relator do processo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.

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

Sobre a questão refere-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.05.2003, processo 1149/02, in 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. 284º n.º 5 do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso».

Ora, no caso, e como atrás se referiu, entende-se que não ocorre oposição de julgados nem tão pouco a mesma é demonstrada pela recorrente nas suas alegações.

Com efeito, não se verifica entre os dois arestos identidade substancial das situações fácticas em confronto, sendo também que os dois acórdãos não respeitam à mesma questão fundamental de direito.

Assim no acórdão recorrido (fls. 71 e segs., maxime 73) a exclusão do direito à dedução de IVA resulta da falta de cumprimento de um requisito formal previsto no art. 19.º, n.º 2 do CIVA - menção do imposto nas facturas passadas em forma legal.

Já o acórdão fundamento (fls. 108 e segs.) trata de questão distinta referente às condições de liquidação de juros compensatórios em hipótese em que não é devido imposto por força do disposto no art. 19.º, n.º 1, alínea c) do CIVA, na redacção do Decreto-Lei 290/92 - no caso o imposto era igual ao imposto deduzido.

Não se verificam, pois, os alegados pressupostos do recurso de oposição de julgados ou seja identidade substancial das situações tácticas em confronto e a divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, pelo que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado findo.

As partes foram notificadas deste duto parecer e nada vieram dizer. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

O presente processo foi instaurado antes de 1 de Janeiro de 2004, pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984.

Nos termos das disposições combinadas das alíneas b) e b') do seu artigo 30.º, são pressupostos expressos do recurso para este Pleno - por oposição de julgados das secções de contencioso tributário TCA e do STA - que se trate do “mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial na regulamentação jurídica” e se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta.

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

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

Que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto.

Todavia, falece a pretendida oposição, sendo que o despacho do TCA, além de, como é jurisprudência corrente, não vincular este STA, é um mero despacho do tipo “*pass partout*”, meramente afirmativo e conclusivo, e não fundamentado, mau grado a jurisprudência deste Tribunal – cfr. o acórdão de 26 de Novembro de 2003, recurso n.º 01559/03 – não equacionando, pois, concretamente, a existência de oposição, o que, assim, é, ora, mister fazer.

No acórdão recorrido estava em causa apreciar se a Recorrente tinha direito à dedução, tendo-se concluído que não, por o imposto não estar «mencionado em facturas passadas em forma legal», o que se baseou no n.º 2 do art. 19.º do CIVA.

No acórdão fundamento, não apreciou a questão de saber se o contribuinte tem direito à dedução de IVA sem o mencionar em facturas em forma legal, mas sim a questão de saber se há lugar a juros compensatórios nos casos em que não é devido imposto, por o imposto liquidado ser igual ao imposto deduzido, nos termos do art. 19.º, n.º 1, alínea c), do CIVA, na redacção anterior ao DL n.º 290/92, de 28 de Dezembro.

Assim o acórdão recorrido e o acórdão fundamento decidiram questões diferentes, aplicando normas legais diferentes.

Por isso, tendo o recurso por oposição de acórdãos como pressuposto que no acórdão recorrido e no acórdão fundamento seja apreciada a mesma questão fundamental de direito, tem de se concluir que não existe a invocada oposição de julgados e, conseqüentemente, não se pode conhecer do mérito do recurso.

Finalmente, há que dizer que, inverificada a pretendida oposição, não pode o Tribunal apreciar a invocada prescrição, mau grado o dever de conhecimento officioso, por, para tal, não estar legitimado.

Na verdade, a existência de oposição constitui um requisito de admissibilidade – e não uma questão prévia – do recurso por oposição de acórdãos, tanto que, à míngua respectiva, ele é logo considerado findo – artigo 284.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, não sendo este admissível, não pode conhecer-se de qualquer questão nele equacionada, constitua ou não seu objecto mediato ou imediato.

Certo que o tribunal *a quo* já afirmou a existência da predita oposição.

Mas a verdade é que tal “decisão”, como se disse, não vincula o tribunal superior, que, de novo e sem qualquer dependência, deve apreciar a oposição.

E a respectiva decisão, positiva ou negativa, reporta-se sem dúvida à originária, que confirma ou substitui.

Pelo que se está ainda na fase liminar do recurso, não no seu seguimento: decidida a oposição em sentido negativo, pode, pois, afirmar-se – permita-se o *modus dicendi* para melhor compreensão – que a respectiva porta continua fechada, nada obstando a efectivação da alegação final prevista no artigo 284.º, n.º 5, *in fine*, do CPPT, uma vez que esta, na prefigurada hipótese, é totalmente despicienda, não sendo tomada em consideração na definição do aludido requisito de admissibilidade do recurso.

Assim, na presente hipótese, não poderá conhecer-se da invocada prescrição.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo: cfr., por mais recentes, os acórdãos de 8 de Novembro de 2006 – recurso n.º 1177/04, e de 6 de Março de 2008 – recurso n.º 147/07.

Termos em que se acorda julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de € 200,00 e procuradoria de 50%.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2008. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator por vencimento e sorteio) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (vencido conforme declaração conjunta).

Voto de vencido

Votei vencido quanto à possibilidade de conhecimento da questão da prescrição, por alegada inadmissibilidade do recurso.

1 – Efectivamente, se o recurso fosse inadmissível, não poderia nele conhecer-se de qualquer questão, pois a admissibilidade é, naturalmente, uma **questão prévia** em relação a qualquer questão quer atinente ao seu mérito, quer em relação a questões incidentais.

Porém, nos recursos por oposição de julgados tal como estão configurados no ETAF de 1984 e no art. 284.º do CPPT, há dois momentos processuais, prévios em relação ao julgamento do recurso, que se devem distinguir e não confundir.

a) O primeiro, é o momento da **admissibilidade do recurso**: nele aprecia-se, como em todos os recursos jurisdicionais, se a decisão recorrida é susceptível do tipo de recurso, se o recurso foi apresentado tempestivamente e se o recorrente tem legitimidade para recorrer, momento esse a que se refere o art. 687.º, n.º 3, do CPC; no recurso por oposição de julgados, é neste momento processual que se faz ainda a apreciação de um requisito específico deste tipo de recurso, que acresce àqueles requisitos gerais, que é «indicar com a necessária individualização os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido, bem como o lugar em que tenham sido publicados ou estejam registados» (art. 284.º, n.º 1, do CPPT, em que se acrescenta que a exigência desta indicação é feita «*sob pena de não ser admitido o recurso*»).

Se se verificarem estes requisitos, é proferido «**despacho de admissão do recurso**», como se refere expressamente no n.º 3 do art. 284.º do CPPT e o recurso fica, naturalmente, **admitido**.

Se não se verificarem todos esses requisitos, o recurso não é admitido, sendo proferido despacho de **indeferimento do requerimento de interposição de recurso**.

b) Ultrapassado com êxito aquele primeiro momento, segue-se uma **nova fase processual** que é a de apreciar se o recurso, já admitido, pode prosseguir para apreciação do seu mérito, fase essa a que se reportam os n.ºs 3, parte final, 4 e 5 do art. 284.º do CPPT.

É a fase que, na terminologia do ETAF de 1984, se denomina, repetidamente, como sendo a do «**seguimento do recurso**» [arts. 22.º, alínea b), 24.º, alínea c), e 30.º, alínea c), daquele diploma], terminologia que também se usa no n.º 2 do art. 284.º do CPPT.

Esta fase de apreciação dos requisitos do seguimento do recurso é distinta da fase de apreciação dos requisitos da admissibilidade do recurso, a ponto de na estrutura do ETAF de 1984 ser mesmo da competência de tribunais ou formações diferentes: a apreciação dos requisitos de **admissibilidade** do recurso cabe ao tribunal ou formação que proferiu a decisão recorrida; a apreciação dos requisitos de **seguimento** do recurso, **cabe ao Pleno**, como resulta do teor expresso das referidas normas do ETAF de 1984.

No recurso por oposição de acórdãos regulado pelo art. 284.º do CPPT, a única questão que é apreciada nesta fase de **seguimento** do recurso é a da **existência ou não de oposição** entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento (que se decompõe na apreciação dos vários requisitos necessários para se poder concluir pela existência de oposição), como se conclui do n.º 5 do art. 284.º; de facto, o relator no Tribunal que proferiu a decisão recorrida já o admitiu previamente, está esgotado o seu poder jurisdicional sobre tal matéria (art. 666.º, n.ºs 1 e 3, do CPC).

Neste caso, revelando claramente que não se trata já de apreciar a admissibilidade do recurso, a consequência para a falta deste pressuposto do recurso com fundamento em oposição de julgados já não é o **indeferimento** do requerimento de interposição de recurso, adequado às situações de não admissão do recurso, mas sim julgar **findo** o recurso.

Por outro lado, se for decidido o seguimento, fica definitivamente assente que o recurso segue para a fase posterior, a correr termos no Pleno.

2 – Há, assim, nos recursos com fundamento em oposição de julgados previstos no art. 284.º do CPPT **duas fases prévias distintas**, que correm termos perante o Tribunal ou formação que proferiu a decisão recorrida, a da admissão e a do seguimento.

Por isso, a meu ver, carece triplamente de rigor a afirmação feita no acórdão de que

(...) *a existência de oposição constitui um requisito de admissibilidade – e não uma questão prévia – do recurso por oposição de acórdãos, tanto que, à míngua respectiva, ele é logo considerado findo – artigo 284.º, n.º 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Não é assim, por três razões:

– em primeiro lugar, a existência de oposição **não é um requisito de admissibilidade**, mas **sim de seguimento**, como se demonstrou;

– depois, a questão da existência de oposição é, efectivamente, **uma questão prévia**, em relação ao conhecimento do mérito, pois tem de ser reapreciada pelo Pleno e, naturalmente, tem de ser conhecida **antes** de não depois de apreciado o mérito do recurso;

– **finalmente, o facto de, na falta de oposição, o recurso ser considerado findo não demonstra que a existência de oposição é um requisito de admissibilidade, mas, pelo contrário, demonstra que tal existência é um requisito do seguimento do recurso, pois é a consequência jurídica prevista no n.º 5 do art. 284.º para a falta do requisito apreciado nessa fase processual.**

3 – Esta distinção entre requisitos de admissibilidade e requisitos de seguimento do recurso com fundamento em oposição de julgados é crucial para a decisão da questão da admissibilidade de conhecimento da prescrição.

É que, de facto, a **questão da admissibilidade** é prévia em relação a qualquer outra (para além da questão da competência, naturalmente, como se prevê no art. 3.º da LPTA), pois sem ela não se inicia a fase do recurso, isto é, **a instância de recurso**, numa perspectiva de clivagem horizontal da instância global que constitui o processo. Isto é, sem ser ultrapassada a fase da admissibilidade, **não se inicia a lide** e, por isso, não se coloca que questão da sua utilidade.

Assim, a questão da admissibilidade é prévia em relação à própria questão de saber se se mantém ou não **a utilidade da lide**, que também é questão prévia em relação a quaisquer outras questões, atento o preceituado nos arts. 137.º e 287.º, alínea e), do CPC.

Na verdade, ultrapassada aquela fase da admissibilidade e constituída a instância de recurso, se surgir qualquer facto que obste à utilidade da lide, ele deverá ser tido em conta, pois o princípio da economia processual, exuberantemente enunciado no art. 137.º com a ameaça de responsabilização disciplinar, contém uma proibição indelével e integral da prática de actos inúteis.

Por isso, se, por qualquer motivo, depois de admitido o recurso, se demonstra existir uma causa de inutilidade da lide, não é legalmente permitido que se vá praticar quaisquer outros actos, como apreciar o seguimento do recurso no Tribunal recorrido, efectuar as notificações da respectiva decisão, remeter o processo ao Pleno, distribuí-lo neste, fazer correr neste a respectiva tramitação e levar o processo à conferência no Pleno para julgamento.

Não. Isso tudo é PROIBIDO, por aquele art. 137.º. Depois de constituída a instância, se for colocada a questão da manutenção da utilidade da lide, ela tem de ser apreciada antes de se passar a conhecer de qualquer outra, porque é PROIBIDO praticar qualquer acto se existir uma situação de inutilidade da lide.

4 – A esta luz, o facto de tanto os requisitos da admissibilidade do recurso como os do seu seguimento deverem ser reapreciados pelo Pleno, antes de passar a apreciar o mérito do recurso (como decorre dos arts. 687.º, n.º 4, e 766.º, n.º 3, 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, que se tem entendido manter-se em vigor para os processos a que se aplica o ETAF de 1984), não obsta a que deva conhecer da questão da manutenção da utilidade da lide.

Na verdade, a questão da manutenção da utilidade da lide, por força do disposto naquele art. 137.º, é uma questão omnipresente em todas as fases processuais, depois de constituída a instância de recurso com a admissão do requerimento de interposição de recurso. Sempre que for colocada, a questão da utilidade da lide, ela tem de ser apreciada, antes de se passar a fase ulterior, pois a prática de quaisquer actos numa situação quem que é inútil o prosseguimento da lide é PROIBIDA.

Assim, a questão da utilidade da lide, depois de constituída a instância de recurso, é uma questão prévia mesmo em relação à reapreciação dos requisitos de admissibilidade e de seguimento do recurso com fundamento em oposição de julgados, que tem de ser feita **na fase final**, já no âmbito do julgamento do recurso pela conferência.

Isto é, também É PROIBIDO, por ser inútil, passar à fase de julgamento em que tal reapreciação deve ser feita, se existir uma causa de extinção da instância de recurso, constituída com a sua admissão.

5 – Ora, a questão da prescrição colocada no presente recurso jurisdicional, consubstancia, efectivamente, uma questão de utilidade da lide.

Na verdade, o processo em que foi interposto o presente recurso com fundamento de oposição de julgado é um processo de impugnação judicial e não um processo de execução, em que a prescrição assume a natureza de fundamento de oposição [art. 204.º, n.º 1, alínea d), do CPPT], tendo a ver com o mérito da pretensão do oponente.

Sendo a inutilidade superveniente da lide uma causa de extinção da instância, não há obstáculo à sua apreciação no âmbito do recurso com fundamento em oposição de julgados, pois é globalmente proibida a prática de actos inúteis em processos judiciais (art. 137.º do CPC).

Por isso, a *questão da prescrição*, isto é, a *questão da manutenção da utilidade da lide*, é uma questão prévia que devia ser apreciada antes de passar à fase de julgamento do recurso, em que se insere a questão da reapreciação dos requisitos de admissibilidade e seguimento.

Ou, noutra perspectiva, não tem fundamento razoável, relegar para o final do acórdão a apreciação de uma questão que tem a ver com a utilidade da lide, que foi a técnica jurídica adoptada no presente acórdão. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

IVA. Caducidade. art. 45º, n. 1, da LGT. art. 88º do CIVA, na redacção anterior ao DL n. 472/99, de 8/11.

Sumário:

O art. 45º, n. 1, da LGT, aplicava-se às liquidações de IVA, mesmo antes da vigência do DL n. 472/99, de 8/11, que deu nova redacção ao art. 88º do CIVA.

Processo n.: 613/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Manuel Jorge Simões Cantante.

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

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

1. MANUEL JORGE SIMÕES CANTANTE, com os demais sinais dos autos, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IVA dos anos de 1997/98/99 e 2000.

O Mm. Juiz do TAF de Almada julgou a impugnação parcialmente procedente.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para o TCA – Sul.

Este, por acórdão de 22 de Maio de 2007, negou provimento ao recurso.

A **FAZENDA PÚBLICA** interpôs então recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal. Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator julgou verificada a oposição de acórdãos, nada havendo a opor a tal decisão.

A recorrente alegou de fundo.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) O Acórdão proferido pelo TCAS em 22 de Maio de 2007 no proc. 1744/07 perfilhou doutrina contrária à que presidiu à decisão do proc. 1235/06, pelo Acórdão de 20/12/2006;

b) A doutrina deste acórdão fundamento é a que traduz correctamente o espírito das normas da LGT e do CIVA ao caso concreto referente a liquidação de IVA exigível nos primeiros três trimestres de 1998;

c) Nessa altura encontrava-se em vigor a redacção do art. 88º do CIVA que previa como sendo de cinco anos o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA (e nos cinco anos seguintes ao da sua exigibilidade);

d) O prazo de caducidade foi reduzido com a redacção dada ao art. 88º do CIVA pelo DL N. 472/99, de 8 de Novembro de 1999, que passou a remeter para o prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45º da LGT, de quatro anos.

e) Essa uniformização com o prazo de caducidade do direito à liquidação de outros impostos foi ensaiada pela Administração Fiscal num esforço de consagrar crescentemente mais garantias aos contribuintes e apesar de o IVA apresentar características que exigem esforços muito grandes na luta contra o elevado e sofisticadíssimo grau de evasão que revela, só detectável muitas vezes por inspecções complexas e cruzadas a numerosas empresas;

f) As dificuldades referidas são reveladas (e contrariadas) pela posterior alteração introduzida pelo legislador que, embora mantendo o prazo de caducidade de quatro anos veio, apesar de o IVA ser doutrinariamente um imposto de obrigação única, dar-lhe, quanto ao início da contagem do prazo de caducidade, o tratamento idêntico ao dos impostos periódicos (Lei n. 32-B/2002), ou seja, a partir do início do ano seguinte ao da exigibilidade do imposto;

g) Atendendo às razões que justificavam, aquando da entrada em vigor da LGT, a não uniformização imediata do prazo de caducidade entre o IVA e outros impostos, deverá entender-se que apesar de uniformização do prazo ensaiada com a entrada em vigor do Decreto-Lei n. 472/99, de 8/11, não se justifica a respectiva aplicação retroactiva;

h) Só essa interpretação parece estabelecer um equilíbrio justo entre os interesses e garantias dos contribuintes (porque não viola os princípios da Segurança e Certeza) e o direito do Estado à cobrança das receitas fiscais, dadas as dificuldades na inspecção deste imposto.

O EPGA defende que ocorre oposição de julgados, sustentando que o recurso merece provimento.

Foram colhidos os vistos legais.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada:

1. Em 06/06/2003 foi instaurado o processo de execução fiscal n. 2232-03/1.02375.6 e apensos, em nome de Ninobras - Empreitadas de Construção Civil, Lda., relativamente ao IVA dos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000, nos montantes de € 48.154,14, € 139.709,30, € 266.343,01 e € 1.496,40 respectivamente, bem como dos respectivos juros compensatórios, sendo o valor total da dívida exequenda de € 589.020,05.

2. Os serviços de inspecção procederam a uma acção de inspecção à sociedade Ninobras - Empreitadas de Construção Civil, Lda., tendo em sede de IVA, com base em métodos indirectos, sido apurado imposto em falta nos termos do art. 84º do Código do IVA.

3. Os serviços de inspecção apuraram imposto em falta no exercício de 1997 relativamente aos períodos 9703T (€ 15.060,06), 9706T (€ 15.060,06), 9709T (€ 15.060,06) e 9712T (€ 2.973,96), no montante total de € 48.154,14.

4. Os serviços de inspecção apuraram imposto em falta no exercício de 1998 relativamente aos períodos 9803T (€ 36.144,14), 9806T (€ 36.144,14), 9809T (€ 31.276,87) e 98.12T (€ 36.144,15), no montante total de € 139.709,30.

5. Em 30/10/2002 foi efectuada a liquidação adicional de IVA do ano de 1997, com o n. 02293585, no montante de € 48.154,14, com data limite de pagamento em 31/12/2002.

6. A notificação da liquidação do IVA de 1997 foi efectuada em 13/11/2002.

7. Em 30/10/2002 foi efectuada a liquidação adicional de IVA do ano de 1998 com o n. 02293603 no montante de € 139.709,30, cuja data limite de pagamento ocorreu em 31/12/2002.

8. A notificação da liquidação do IVA de 1998 foi efectuada em 13/11/2002.

9. Em 30/10/2002 foi efectuada a liquidação adicional de IVA do ano de 1999 com o n. 02293609 no montante de € 266.343,01, cuja data limite de pagamento ocorreu em 31/12/2002.

10. A notificação da liquidação do IVA de 1999 foi efectuada em 13/11/2002.

11. Em 02/03/2002 foi efectuada a liquidação oficiosa do IVA de 2000 com o n. 02107509 no montante de € 1.496,40, com data limite de pagamento em 29/12/2002.

12. A notificação da liquidação do IVA de 2000 foi efectuada em 24/09/2002.

13. Em 30/10/2002 foram efectuadas as liquidações de juros compensatórios referentes aos anos de 1997, 1998 e 1999, cuja data limite de pagamento ocorreu em 30/11/2002 e 31/12/2002.

14. O ora oponente foi citado por reversão, no processo de execução fiscal n. 03/102375.6 instaurado por dívidas de IVA e juros compensatórios dos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000 no montante total de € 589.020,05, através do ofício n.00000 20027 de 03/10/2003.

15. Em 07/01/2004 foi apresentada a presente impugnação judicial.

3. Está em causa saber se, no tocante ao IVA referente aos três primeiros trimestres de 1998, se aplicava a LGT ou antes o art. 88º do CIVA, na *redacção anterior* ao DL n. 472/99, de 8/11

Segundo a recorrente o prazo de caducidade do art. 88º do CIVA manteve-se como *prazo especial* até que o DL n. 472/99, de 8/11, introduziu um tratamento idêntico ao prazo de caducidade entre este imposto e os restantes.

E daí que, segundo a recorrente, “existindo as razões que justificavam, aquando da entrada em vigor da LGT, a não uniformização imediata do prazo de caducidade entre o IVA e outros impostos deverá entender-se que embora essa uniformização tenha sido ensaiada com a entrada em vigor do DL n. 472/99, de 8/11, não se justifica a respectiva aplicação retroactiva. Tal não era exigido pela segurança e certeza e causaria dificuldades extremas aos serviços da AF, designadamente de inspecção tributária”.

Que dizer?

Dispõe o art. 45º, n. 1 da LGT:

“O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”.

Dispõe, por sua vez, o art. 5º, n. 5 do DL n. 398/98, de 17/12 (diploma que aprovou a LGT):

“O novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998”.

Pois bem.

Se for este o regime aplicável, os tributos em causa nos presentes foram liquidados após ter decorrido o prazo de caducidade.

E assim sendo, a decisão recorrida não merece censura.

Mas já não é assim se for aplicável o art. 88º do CIVA, na redacção anterior ao DL n. 472/99, de 8/11. Mas tal só poderá ser considerado se entendermos que tal prazo (de cinco anos) é *um prazo especial*, que não é afectado pela referida norma da LGT.

Que dizer?

Pois bem.

Não comungamos do entendimento expresso pela recorrente, já que compulsado o referido DL n. 472/99, de 8/11, lemos o seguinte no respectivo preâmbulo:

“Um dos propósitos fundamentais da lei geral tributária aprovada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n. 398/98, de 17 de Dezembro, foi introduzir maiores coerência, clareza e estabilidade no sistema fiscal composto por múltiplas normas jurídicas frequentemente contraditórias entre si, em evidente prejuízo da necessária unidade do sistema fiscal.

“As soluções da lei geral tributária prevalecem obviamente sobre as normas em sentido contrário dos vários códigos e leis tributárias que ficaram, a partir de 1 de Janeiro de 1999, data da sua entrada em vigor, revogadas tacitamente, por incompatibilidade. *Apenas ficou salvaguardada a legislação especial*. Essa ressalva, no entanto, não pode fundamentar soluções desarmónicas com as da lei geral tributária, que ponham em causa a unidade do sistema fiscal”.

Ou seja: apenas se considerarmos a norma em causa uma norma especial é que podemos sustentar que o citado art. 88º do CIVA, na redacção anterior a este DL, será a norma aplicável.

E patentemente não será o caso.

Na verdade, compulsando o referido DL logo vemos que o mesmo diploma legal harmonizou todos os prazos de caducidade previstos nos diversos Códigos ao referido prazo da LGT.

É o que vemos nomeadamente dos artºs 84º, n. 1, do CIRS, do art. 79º do CIRC, do art. 21º, n. 1 do CCA e do art. 14º do Regulamento de Contribuição Especial, aprovado pelo DL n. 43/98, de 3/3, tudo isto na redacção do citado DL n. 472/99, de 8/11.

Em formulação idêntica à usada no já referido art. 88º do CIVA (na redacção deste DL).

Não estamos assim patentemente perante qualquer legislação especial.

Reforça este entendimento o facto de o CPT – que veio exigir a notificação nos cinco anos, ao contrário do que acontecia nos diversos códigos fiscais – se ter passado a aplicar a todos os impostos.

E as alterações legislativas referidas pela recorrente na alínea f) das conclusões das suas alegações de recurso não podem ter o sentido que lhe dá, mas devem antes ser entendidas como uma nova visão do legislador relativamente ao IVA, no ponto em questão.

Em suma: a pretensão da recorrente não pode obter acolhimento.

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

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

Lisboa, 17 de Dezembro 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 17 de Dezembro de 2008.

Assunto:

Contribuição Especial. Avaliação. Matéria Colectável. Audiência Prévia.

Sumário:

- I - *O direito de audição no procedimento tributário através das formas previstas no artº 60º da LGT apenas tem lugar quando “a lei não prescrever em sentido diverso”.*
- II - *Prevendo-se no procedimento tributário regulado no Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98 de 3/3, a participação do contribuinte na fixação da matéria colectável, através da integração da comissão de avaliação prevista no seu artº 4º e não se admitindo a possibilidade de a liquidação ser efectuada com base em valor diferente do que resulta da avaliação, é de concluir que é apenas através daquela comissão que é assegurado o direito de participação do contribuinte na formação da decisão.*

Processo n.º 615/07-50.
 Recorrente: Construções Arnaldo Dias, Lda.
 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 – Construções Arnaldo Dias, Lda, melhor identificada nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa 2, impugnação judicial contra o acto de liquidação de contribuição especial, efectuada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 43/98 de 3/3, no montante global de € 7.516,56.

Aquele Tribunal, por decisão datada de 12/4/07, decidiu julgar improcedente a impugnação judicial (fls. 115 e segs.).

Inconformada, a impugnante interpôs recurso dessa decisão para a Secção do Contencioso Tributário deste STA que, por acórdão datado de 7/11/07, negou provimento ao recurso (fls. 194 e segs.).

Deste acórdão, aquela interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e o acórdão datado de 13/11/02, prolatado por aquela Secção do STA, in rec. n.º 977/02 (fls. 206).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no art.º 284.º, n.º 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de acórdãos (fls. 219 e segs.).

Por despacho do Exm.º Relator da Secção do Contencioso Tributário deste STA considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no art.º 284.º, n.º 5 daquele diploma legal (fls. 256 e 257).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O Douto Acórdão recorrido, encontra-se, tal como foi confirmado pelo douto despacho de folhas 256 e 257 em patente oposição com o Douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Novembro de 2002, no processo 0977/02, com o n.º convencional JSTA00058363, n.º de documento SA2200211130977, em que foi Relator o M.mo Juiz Conselheiro Benjamim Rodrigues, acessível in *www.dgsi.pt*. Sendo que, *in casu* encontram-se preenchidos os requisitos dos quais depende a admissão do presente recurso por oposição de acórdãos, já que ambos foram proferidos no âmbito da mesma legislação - artigo 60.º da Lei Geral Tributária e Decreto-Lei 43/98, de 3 de Março -; respeitam as mesmas questões fundamentais - existência ou não de preenchimento do direito de audição prévia do contribuinte através da participação de um seu representante numa comissão de avaliação e a possibilidade do contribuinte poder influenciar após a comissão de avaliação a liquidação; respeitam a soluções, expressamente, opostas, bem como foram decididas num quadro factual idêntico.

2. Resulta dos factos provados que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da Recorrente. De facto, todos os elementos constantes do termo de avaliação a fls. 25 a 27 do apenso da reclamação graciosa foram trazidos pela Administração Tributária, limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação. Resulta, assim, dos autos que em todo o procedimento nunca foi concedido ao contribuinte qualquer oportunidade de ser ouvido previamente à liquidação, sendo certo que a Recorrente só teve conhecimento dos termos da avaliação no dia em que foi notificada para proceder ao pagamento da contribuição especial. (cfr. fls. 28 a 21 do apenso da reclamação graciosa; informação exarada a fls. 47 a 73 do apenso administrativo).

3. Face ao exposto a única questão a analisar no presente recurso é pois a de saber se, nas circunstâncias acabadas de descrever, a Administração Fiscal estava ou não obrigada a cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT, isto é, estava obrigada a notificar a Recorrente para que esta pudesse exercer o direito de audição prévia.

4. O artigo 60.º da L.G.T. transpôs para o procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, expresso no artigo 267.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa. Assim, nos termos da referida norma, mormente do disposto no artigo 60.º n.º 1 a), da L.G.T., a Administração Fiscal antes de liquidar a contribuição especial deve ouvir o contribuinte.

5. Contrariamente ao decidido no douto Acórdão Recorrido - em oposição com o acórdão fundamento - *in casu* a liquidação impugnada, quer abstracta quer objectivamente, podia ser contestada através do exercício do direito de audição pela Recorrente, já que só esta poderia aferir correctamente, a título de exemplo, sobre o valor m² de construção - em 1994 e à data do pedido de licenciamento -, sobre a área de construção efectivamente edificada, o n.º de fogos efectivamente edificados, a volumetria de construção efectivamente edificada, elementos estes que, apenas, constam do alvará de construção sob a forma de previsão, sendo estes, habitualmente, alterados em função da obra efectivamente edificada.

6. Da mesma forma tal como foi decidido no acórdão fundamento - em caso algum, poder-se-á considerar que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada sana o vício de preterição de audição prévia, já que para além de não se encontrarem preenchidos os requisitos do artigo 60.º n.º 1 a) e n.º 3 da L.G.T., o perito indicado pela Recorrente não estava mandatado para exercer o direito de

audição prévia em seu nome e o mesmo interveio, unicamente, num acto prévio de instrução, pelo que, também por isso, em caso algum se poderá considerar que se deu cumprimento ao direito de audiência prévia da Recorrente. O Douro Acórdão recorrido, ao decidir como decidiu, violou, assim, o disposto no artigo 267º n.º 5 da CRP, os artigos 16º n.º 1 e 60º n.º 1 a) e n.º 3 da L.G.T. e o artigo 100º do CPA.

7. *In casu* não ocorreram os requisitos que, excepcionalmente, permitem a dispensa do cumprimento do disposto no artigo 60º da LGT, pelo que o acto impugnado padece de vício de forma, pelo que terá de ser anulado.

8. Igualmente, não é de aplicar ao caso *sub judice* o disposto no artigo 103º do CPA por tal norma não ter aplicação em matéria tributária, na medida em que esta só será de aplicar quando não existam normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas. E no caso em apreço existem – o artigo 60º da LGT.

9. Assim sendo, o Acórdão recorrido ao considerar que a Recorrente teve uma efectiva intervenção no procedimento tributário, através da sua participação no processo avaliativo, fez uma errada interpretação e aplicação da lei aos factos, mormente, violando o disposto nos artigos 267º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, o artigo 60º n.º 1 e n.º 4 e 16º n.º 1 da L.G.T. e o artigo 100º e 103º do Código do Procedimento Administrativo.

10. O princípio do aproveitamento do acto – tão doutamente desenvolvido pela jurisprudência deste Tribunal – não é, também, de aplicar *in casu* já que, como se demonstrou, em sede de audiência prévia, poderia a Recorrente, com toda a certeza, influenciar a posição da Administração Fiscal em inúmeros aspectos: a área do prédio; a área bruta de construção (prevista e edificada); o n.º de fogos (previstos e edificados); o n.º de estacionamento (previstos e edificados); a volumetria da construção (prevista e edificada); o valor m², estimado, da construção a 1 de Janeiro de 1994; o valor m², estimado, de construção à data do pedido de licenciamento; as infra-estruturas envolventes, etc. Sendo, assim, decisiva a influência da Recorrente quer na fixação da matéria colectável objecto da taxa quer mesmo no controlo da operação aritmética que determina a contribuição especial a pagar.

11. O acto tributário de liquidação da contribuição especial à Recorrente padece, assim, de vício de forma e substância que acarreta a sua nulidade.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso e confirmado o acórdão recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – 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).

O presente processo iniciou-se no ano de 2006, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artºs 2º, n.º 1, e 4º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, "...a admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

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

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

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição: – identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;

– que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

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

– a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas" (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

3 – Estando em causa a liquidação de contribuição especial, efectuada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 43/98 de 3/3, no acórdão recorrido decidiu-se que, tendo tido o contribuinte, ainda que através de perito por si indicado, intervenção na comissão prevista no artº 4º do Regulamento da Contribuição Especial aprovado pelo predito Decreto-Lei, não era necessário proceder à sua audiência antes da liquidação.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento decidiu-se em sentido oposto.

Em ambos os arestos a situação de facto é a mesma.

Sendo assim, há, efectivamente, oposição de julgados.

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

1. Em 11/11/1998, a sociedade impugnante, “Construções Arnaldo Dias, Ld^ª” com o n.i.p.c. 500 510 580, efectuou pedido de passagem de licença de construção junto do município de Odivelas, relativo ao lote 9 da Urbanização da Ribeirada, sito na freguesia de Odivelas;

2. No dia 23/11/2001, no 11º Cartório Notarial de Lisboa, a sociedade impugnante, enquanto vendedora, celebrou escritura de compra e venda tendo por objecto o lote de terreno para construção identificado no nº.1;

3. Em 9/1/2002, o município de Odivelas emitiu o alvará de licença de construção nº.1 /2002, sendo produzido em nome da sociedade impugnante, “Construções Arnaldo Dias, Ld^ª”, incidindo sobre o lote 9 da Urbanização da Ribeirada, sito na freguesia de Odivelas, tudo conforme cópia que se encontra junta a fls. 23 e verso do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

4. Em 9/9/2005, procedeu-se à avaliação do imóvel identificado no nº.1, nos termos do art. 6º, do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Dec-Lei 43/98, de 3/3, para efeitos de liquidação de contribuição especial, tendo-se fixado, através de acordo e por unanimidade dos peritos presentes, o valor actual do mesmo, reportado a 11/11/1998, em € 240.615,18, e o seu valor em 1/1/1994, em € 165.850,00, tudo conforme cópia do termo de avaliação que se encontra junta a fls. 25 a 27 do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

5. Na avaliação de imóvel identificada no nº.4 participou como perito nomeado pela sociedade impugnante o Sr. João Manuel Dias dos Santos;

6. Em 22/9/2005, a impugnante foi notificada dos resultados da avaliação identificados no n.4 e para efectuar o pagamento da liquidação de contribuição especial, estruturada ao abrigo do Dec.-Lei 43/98, de 3/3, no montante global de € 7.516,56, e fixando-se, para o efeito, o prazo de pagamento com termo no final do mês de Outubro de 2005;

7. Em 17/1/2006, a sociedade impugnante deduziu reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação identificada no nº.6;

8. Em 30/6/2006, a reclamação graciosa identificada no nº.7 foi indeferida através de despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Odivelas;

9. Em 5/7/2006, a sociedade impugnante foi notificada do despacho de indeferimento identificado nº.8;

10. Em 19/7/2006, deu entrada no Serviço de Finanças de Odivelas a impugnação apresentada por “Construções Arnaldo Dias, Ld^ª” e que tem por objecto a liquidação identificada no nº.6.

5 – Posto isto, passemos, então, à apreciação da questão que constitui objecto do presente recurso.

Desde logo, importa referir que esta questão foi também apreciada no citado Acórdão deste Pleno de 14/7/08, in rec. n.º 616/07, em que a recorrente era a mesma, sendo idênticas as conclusões da motivação do recurso, razão pela qual e com a devida vénia, o vamos aqui transcrever, já que não vemos razão para alterar a jurisprudência aí fixada, procurando, deste modo, obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC).

Escreve-se, então, no citado aresto que “a questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é, assim, a de saber se, tendo o contribuinte intervenção, por si ou através de representante, na comissão prevista no art. 4.º do DL n.º 43/98, tem de ser-lhe garantido o exercício do direito de audição, nos termos do art. 60.º da LGT.

No art. 2.º do Regulamento aprovado pelo DL n.º 43/98 estabelece-se que *«constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra»* e que *«os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos do presente Regulamento»*.

No art. 4.º do mesmo Regulamento, no âmbito da *«determinação da matéria colectável»* da referida Contribuição Especial, estabelece-se que *«a avaliação referida no n.º 2 do artigo 2.º ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos de entre os incluídos nas listas distritais»*.

...A Constituição da República Portuguesa, no n.º 5 do art. 267.º impõe que o processamento da actividade administrativa assegure a *«participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito»*.

Não se concretiza, nesta norma constitucional, a forma como deve ser assegurada tal participação.

Relativamente à actividade da Administração, em geral, o art. 100.º do CPA concretizou a forma de exercer esse direito de participação, estabelecendo que *«concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta»*.

Os n.ºs 2 e 3 do art. 101.º e o n.º 2 do art. 102.º do CPA revelam o conteúdo do direito de audição, ao indicarem que a notificação fornece elementos relativos a «*todos os aspectos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito*», que «*os interessados podem pronunciar-se sobre as questões que constituem objecto do procedimento*» e que «*na audiência oral podem ser apreciadas todas as questões com interesse para a decisão, nas matérias de facto e de direito*».

No entanto, no n.º 2 deste art. 103.º indicam-se as situações em que pode ser dispensada audiência dos interessados, que são a de estes já se tiverem pronunciado no procedimento sobre as questões que importem à decisão e sobre as provas produzidas, e a de os elementos constantes do procedimento conduzirem a uma decisão favorável aos interessados.

O art. 60.º da LGT veio regular especialmente o exercício do direito de audição no procedimento tributário.

A Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, deu a actual redacção ao referido art. 60.º, introduzindo um novo n.º 3, com natureza interpretativa (nos termos do n.º 2 daquele art. 13.º da Lei n.º 16-A/2002), passando dos n.ºs 3, 4, 5 e 6 da redacção inicial a serem os n.ºs 4, 5, 6, e 7, respectivamente.

É a seguinte a nova redacção:

Artigo 60.º

Princípio da participação

1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção; (A redacção da alínea d) resulta da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, sendo-lhe atribuída natureza interpretativa pelo n.º 2 do seu art. 40.º.)*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

2. É dispensada a audição em caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3. Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

Como resulta do disposto no n.º 1 deste artigo, o exercício do direito de audição nas situações e nos termos previstos neste art. 60.º apenas ocorre «**sempre que a lei não prescrever em sentido diverso**».

Assim, além das situações de dispensa do exercício do direito de audição que se prevêm nos n.ºs 2 e 3 deste artigo, estará afastada a aplicação do regime deste artigo quando a lei estabelecer uma forma especial de participação dos interessados na formação das decisões que lhe dizem respeito.

Nos arts. 2.º, 4.º e 6.º do Regulamento da Contribuição Especial aprovado pelo DL n.º 43/98, estabelece-se que

Artigo 2.º

1 - Constitui valor sujeito a contribuição a diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o artigo 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo, para o efeito, à data de aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra.

2 - Os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos do presente Regulamento.

Artigo 4.º

1 - A avaliação referida no n.º 2 do artigo 2.º ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos de entre os incluídos nas listas distritais.

2 - Um dos peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos terá apenas voto de desempate, devendo conformar-se com qualquer dos laudos apresentados.

3 - A avaliação será efectuada com precedência de vistoria, devendo as decisões ser devidamente fundamentadas.

Artigo 6.º

1 - Na determinação dos valores, a comissão terá em consideração a natureza e o destino económico do prédio.

2 - Para efeitos do número anterior, atender-se-á:

a) À localização, ao ambiente envolvente e ao desenvolvimento urbanístico da zona;

b) Às infra-estruturas existentes;

c) À caracterização física e topográfica;

d) Aos índices de ocupação e volumetria;

e) Às características agrárias, aos tipos de cultura e à disponibilidade de águas;

f) Ao valor das construções rurais e dependências agrícolas;

g) A quaisquer outros elementos susceptíveis de influírem no valor dos prédios.

Como se vê, à face do regime previsto neste artigo, o contribuinte tem intervenção no procedimento de fixação da matéria colectável através da participação, por si ou seu representante, na comissão de avaliação.

Por outro lado, uma vez determinada a matéria colectável, constituída pela diferença de valores referida no art. 2.º, o cálculo da Contribuição Especial é efectuada através da aplicação da taxa adequada prevista no art. 10.º, não havendo possibilidade legal de ser utilizado como valor da matéria colectável qualquer outro valor.

Nestas condições, como bem se constata no acórdão recorrido, a intervenção do contribuinte antes da liquidação seria completamente inócua, pois dela nunca poderia resultar a alteração da matéria colectável.

Designadamente a ponderação dos elementos atinentes à avaliação que refere a Recorrente terá de ser efectuada no âmbito da avaliação, em que são ponderáveis, além dos factores especialmente indicados, «quaisquer outros elementos susceptíveis de influírem no valor dos prédios [alínea g) do n.º 2 do art. 6.º].

Neste contexto, prevendo-se uma forma de intervenção do contribuinte na formação da decisão através da participação na comissão de avaliação e não havendo qualquer utilidade em admitir uma nova intervenção antes da liquidação, por não poder ser alterado o valor sobre que deve incidir a taxa, é de concluir que a única forma de participação dos interessados na formação da decisão que se prevê é a que é assegurada ao contribuinte na comissão de avaliação, pois vigora no procedimento tributário um princípio geral de proibição de prática de actos inúteis, que aflora no n.º 1 do art. 57.º da LGT.

“Pelo exposto, é de concluir que é correcta a posição assumida no acórdão recorrido”.

6—Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e em confirmar a decisão recorrida. Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 17 de Dezembro 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* (Vencido, de acordo com o voto junto).

VOTO DE VENCIDO

Não acompanho a decisão que fez vencimento.

Direi porquê.

Na verdade, não é possível à administração efectuar a liquidação com base apenas nos elementos constantes da declaração que o contribuinte está obrigado a apresentar nos termos do citado art. 7º do aludido Regulamento. É que, de acordo com o tipo tributário que está desenhado nesse Regulamento, o acto de liquidação pressupõe que previamente à operação de aplicação das taxas que estão fixadas no seu art. 10º seja determinada a matéria colectável, correspondendo essa matéria colectável, segundo o estabelecido no n.º 1 do art. 2º do mesmo Regulamento à diferença dos valores aí abstractamente definidos, sendo, por outro lado, certo que “os valores que servem para determinar a diferença. são determinados por avaliação nos termos deste Regulamento”. Ora este acto de avaliação é completamente exterior à declaração. O valor do prédio e ao mesmo tempo elemento determinante para o apuramento

da matéria colectável do imposto é assim um elemento exterior ou que nunca consta da declaração do contribuinte, por se tratar de um acto de verificação futura e de conteúdo incerto ⁽¹⁾

Mas será que se pode dizer que a liquidação foi efectuada com base na declaração do contribuinte porquanto sempre ele tinha conhecimento do valor atribuído na avaliação e o acto de liquidação sempre teria de ser praticado com o mesmo conteúdo?

Entendo que não

Mesmo admitindo que o próprio contribuinte tivesse intervindo na comissão sempre a audição do contribuinte se revela como absolutamente necessária dentro da perspectiva teleológica da lei. Na verdade, entre o momento de fixação do valor do prédio através da avaliação e o acto de liquidação, visto este simplesmente enquanto acto de aplicação da taxa estabelecida no art. 10º do Regulamento à matéria colectável, intercorre ainda um outro momento procedimental relevante que é, igualmente, exterior à declaração do contribuinte.

Estou a referir-me ao acto de determinação da matéria colectável que nos termos do n.º 1 do art. 2º do Regulamento consiste na “... diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o art. 43º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo para o efeito, à data da aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra”⁽²⁾.

Impunha-se assim, na minha óptica, e obrigatoriamente, a audição do contribuinte.

A preterição dessa formalidade essencial do procedimento de liquidação de imposto inquinou de ilegalidade o acto de liquidação.

Assim, concederia provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e anulando o acto de liquidação.

E este o sentido do meu voto.

Lúcio Barbosa

⁽¹⁾ Acórdão do STA de 13/11/2002, rec. n. 977/02

⁽²⁾ Acórdão supra

Acórdão de 17 de Dezembro de 2008.

Processo n.º 1003/05-50.

Recorrente: Liberty Europeia de Seguros, S.A.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 – Nos presentes autos foi proferido o Acórdão do Pleno desta Secção do STA, de fls. 101 e segs., que indeferiu a reclamação para a conferência do despacho de fls. 70 e 71, que não admitiu o recurso interposto pela reclamante para formação deste STA, para uniformização de jurisprudência, fundamentando o seu pedido nos artºs 25º, n.º 1 do ETAF/04, 152º, n.º 1 do CPTA e 268º da CRP.

Notificado do referido aresto, a recorrente veio solicitar a reforma e a nulidade do mesmo, nos termos do disposto nos artºs 669º, n.º 2, alínea a) e 668º, n.º 1, als. b) e d) do CPC, com os fundamentos que constam de fls. 130 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo que:

A) Não cabendo recurso do Acórdão criticado, entende a Recorrente que nele se praticou “erro na determinação da norma aplicável “(quiçá pela adesão acrítica a uma jurisprudência doutra mas inaplicável *in casu*) que deve determinar a sua reforma nos termos do artigo 669º, n.º 2, alínea a) do Código de Processo Civil.

B) Com efeito, o douto aresto em critica errou manifestamente ao decidir que “Sendo assim, é de concluir que o CPTA não tem aplicação no contencioso tributário, a não ser a título subsidiário, no que não está regulado no CPPT e no regime do recurso de agravo” para considerar aplicável o recurso de Oposição de Julgados (284º do CPPT) e não o recurso para Uniformização de Jurisprudência (152º do CPTA).

C) Em primeiro lugar, porque não existe qualquer omissão legislativa que legitime a aplicação subsidiária do CPTA via artigo 2º, alínea c) do CPPT, mas outrossim uma integral aplicação dessas outras “normas sobre processo nos tribunais administrativos” (hoje assentes no CPTA) operada por remissão expressa do artigo 97º, n.º 2, do CPPT para os casos, como o dos autos, em que sejam sindicados “actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação da autoria da administração tributária”.

Aliás o CPTA foi, e bem, o regime aplicado no processo que originou estes autos, mais concretamente na Acção Administrativa Especial do acto de indeferimento do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de um pedido efectuado pela ora Recorrente ao abrigo do artigo 69º do Código do IRC), sendo esse regime do CPTA de manter no que respeita ao regime de recursos, incluindo este recurso para Uniformização de Jurisprudência do artigo 152º do CPTA.

D) Com efeito, a remissão do artigo 97º, n.º 2 do CPPT para as normas de processo do CPTA não se restringe à 1ª instância e uma interpretação normativa diferente, como a solução perfilhada no Acórdão recorrido, seria inconstitucional à luz do princípio da tutela judicial efectiva consagrada nos artigos 20, n.º 1º e 268º, n.º 4 da CRP, por frustrar as expectativas que os interessados possam ter na disponibilidade do regime do recurso para Uniformização de jurisprudência (cfr., *mutatis mutandis*, Acórdão do STA 2ª SCT de 27/06/2007, proc. 0246/07 parágrafo 5 da Fundamentação).

E) Mas tal nem se concebe porque nada disto foi aflorado sequer no Acórdão ora em crítica, que assim se pensa ter aderido, por lapso, a uma corrente jurisprudencial doutra mas inaplicável *in casu*

F) Com efeito, percorrendo os doutos Acórdãos convocados no aresto em crítica confirma-se que aos casos aí sindicados é teoricamente aplicável o recurso de Oposição de Julgados (artigo 284º do CPPT), porquanto os respectivos processos de origem integravam o processo judicial tributário e, ao contrário do nosso caso, foram regulados pelo CPPT.

G) Vejamos:

1 - O Acórdão da SCT de 2/5/07 rec. 299/06 tem origem em autos de processo de derrogação do sigilo bancário (artigo 63º-B do CPPT), sendo portanto um processo especial simplificado” regulado pelo CPPT e só subsidiariamente pelo CPTA via artigo 2º, alínea c) do CPPT (cfr. neste sentido JORGE LOPES DE SOUSA, CPPT Anotado e Comentado, 2006, pág. 1071).

Assim sendo, é-lhe aplicável o Recurso de Oposição de Julgados previsto no artigo 284º do CPPT porque integra o processo judicial tributário regulado pelo CPPT (cfr. artigo 279º, n.º 1. alínea a) do CPPT)

2 - O Acórdão da SCT de 26/9/07 rec. 452/07 tem origem em processo de Impugnação de IRS de 1999, pelo que também integra o processo judicial tributário regulado pelo CPPT (cfr. artigo 279º, n.º 1. alínea a) do CPPT) sendo-lhe assim aplicável o Recurso de Oposição de Julgados previsto no artigo 284º do CPPT.

3- Quanto ao Acórdão do Pleno da SCT de 13/7/05 rec. 1.364/04 a Recorrente não se consegue pronunciar porque o respectivo texto não indica se o processo de origem era regulado ou não pelo CPPT, embora adivinhe que o fosse atenta a jurisprudência constante para esses casos e a clareza do regime que se vem de expor...

H) Destarte, o aresto sindicado errou manifestamente ao não aplicar o artigo 97º, n.º 2 do CPPT e aceitar a sua remissão directa para o 152º do CPTA, fundamentando-se em jurisprudência inaplicável *in casu*.

I) Em segundo lugar, o douto Acórdão sindicado também errou de forma evidente ao considerar aplicável *in casu* o recurso de Oposição de Julgados previsto no artigo 284º do CPPT, apesar dessa aplicação estar expressamente interdita pelo artigo 279º, n.º 1, alínea a) do mesmo código.

J) De facto, esse artigo 279º, n.º 1, alínea a) do CPPT limita a aplicação do recurso de Oposição de Julgados “Aos recursos dos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário regulado pelo presente Código”[o CPPT].

K) Ora, como se viu, o processo de origem foi uma Acção Administrativa Especial “regulado[a] pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos” e não pelo CPPT, como manda *lex stricta* o artigo 97º, n.º 2, do CPPT, o mesmo devendo suceder, como se disse, com os recursos interpostos da respectiva decisão...

L) Uma interpretação normativa diferente, como a solução perfilhada no Acórdão recorrido, seria inconstitucional à luz do princípio da tutela judicial efectiva consagrada nos artigos 20º, n.º 1 e 268º, n.º 4 da CRP, na justa medida em que resulta numa denegação da tutela jurisdicional efectiva (artigos 20º e 268º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa) nos processos judiciais tributários que devam seguir as regras do processo nos tribunais administrativos, já que a estes não seria aplicável nem o recurso de Uniformização de Jurisprudência (artigo 152º do CPTA), por efeito dessa interpretação normativa, nem o recurso por Oposição de Acórdãos (artigo 284º do CPPT), por proibição expressa do artigo 279º, n.º 1, alínea a) *in fine* do CPPT.

M) Destarte, a decisão judicial de que se recorre não foi praticada no processo judicial tributário regulado pelo CPPT (mas sim no processo regulado pelo CPTA) pelo que dado o teor expresso do

artigo 279º, n.º 1, alínea a) do CPPT é proibido *in casu* o recurso de Oposição de Julgados previsto no artigo 284º do CPPT.

N) Assim, existe “uma patente desconformidade entre o sentido da lei ou os princípios jurídicos convocáveis e o sentido que resultar das regras da sua interpretação e aplicação” (Acórdão do pleno da SCA de 11/10/2006, proc. 1065/05), tendo por isso “a decisão sido proferida com violação de lei expressa” - cfr. o relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro.” (Acórdão do pleno da SCT de 26/09/2007, proc. 0828/06).

O) Termos em que se roga a reforma do Acórdão em crítica, nos termos da alínea a), do n.º 2, do artigo 669º, do Código de Processo Civil, para outro que admita o Recurso para Uniformização de Jurisprudência (artigo 152º do CPTA) por aplicação expressa e directa do CPTA via artigo 97º, n.º 2, do CPPT (decidindo pela não aplicabilidade do recurso de Oposição de Julgados por proibição expressa e directa do artigo 279º, n.º 1, alínea a) do CPPT).

P) Caso assim não se entenda como se expôs, no que não se concede, sempre se terá que julgar existir nulidade do Acórdão.

De um lado, nos termos do artigo 668º, n.º 1, alínea b) do CPC porque nele não se especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, porque nem o artigo 97º, n.º 2 nem o artigo 279º n.º 1, alínea a) do CPPT são sequer mencionados.

De outro lado, nos termos do artigo 668º, n.º 1, alínea d) (primeira parte) do CPC, porque o Acórdão sindicado não se pronunciou, como devia, sobre as questões suscitadas na Reclamação, mormente a aplicabilidade dos artigos 97º, n.º 2 e artigo 279º, n.º 1, alínea a) do CPPT invocando somente jurisprudência, doutra mas inaplicável *in casu*.

A entidade recorrida contra-alegou nos termos que constam de fls. 151 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir pelo indeferimento quer do pedido de reforma do acórdão, quer do pedido de declaração de nulidade do mesmo.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de se indeferir o requerido, uma vez que “lendo-se o acórdão de fls. 101-102, conclui-se facilmente que a decisão de desaplicar, no caso, os arts 25º n.º 1 do ETAF02 e 152º do CPTA está suficientemente fundamentada no direito; e cotejando-se a reclamação de fls. 78 e segs. com o teor daquele acórdão facilmente se conclui que não ocorreu qualquer omissão de pronúncia.

Por outro lado, no acórdão não houve qualquer lapso manifesto ao desaplicar, no caso, aquelas normas e ao aplicar a do artº 284º do CPPT; pelo contrário, procedendo-se, com ponderação, à interpretação daquelas normas com recurso, até, à jurisprudência; e quando se labora assim pode-se errar, mas o erro não é lapso manifesto”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Começamos pela apreciação das nulidades do acórdão reformando arguidas pela reclamante.

Entende a requerente que o acórdão sindicado é nulo, uma vez que o mesmo é omissivo no que toca ao julgamento da matéria de direito.

Não há dúvida que, nos termos do artigo 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC, a sentença é nula quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, preceito que deve ser conjugado com o n.º 2 do artigo 659.º do referido diploma legal, o qual impõe a especificação daqueles fundamentos.

Na verdade, dispõe este normativo que nos fundamentos da sentença deve o juiz discriminar os factos que considera provados e indicar, interpretar e aplicar as normas jurídicas correspondentes, concluindo pela decisão.

De qualquer modo, é jurisprudência pacífica que só gera nulidade para efeitos do artigo 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC a absoluta falta de fundamentos, de facto ou de direito, e não a fundamentação incompleta ou incorrecta (cfr., por todos, o Ac. do Pleno da 1.ª Secção do STA de 14/05/00, rec. 41.390).

Ora, o acórdão sob reclamação não padece da apontada nulidade, porque nele se apontam, ainda que não de uma forma sistematizada, os fundamentos de direito que justificam a decisão tomada.

Com efeito, nele se faz expressa referência aos arts 25º, n.º 1 e 27º, n.º 1, als. a) e b) do ETAF/02, 152º do CPTA, 284º do CPPT e 268º da CRP.

Improcede, pois, a nulidade invocada.

3 – Por outro lado, é nula a sentença, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar, sendo certo que 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 (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

Alega a requerente que o “Acórdão sindicado não se pronunciou, como devia, sobre as questões suscitadas na Reclamação, mormente a aplicabilidade dos artigos 97º, n.º 2 e artigo 279º, n.º 1, alínea a) do CPPT invocando somente jurisprudência, doutra mas inaplicável *in casu*.

Mas não tem razão.

Ora, acontece que, ao invés do que a ora requerente defende, no acórdão não se omitiu pronúncia a respeito da questão jurídica suscitada na sua reclamação para a conferência.

De facto, a matéria vertida nessa reclamação contende com a questão jurídica da inadmissibilidade do recurso interposto pela requerente para fixação de jurisprudência, questão essa que foi enfrentada no acórdão em causa e a propósito da qual tomou inequívoca posição.

No âmbito dessa questão jurídica fulcral da inadmissibilidade do recurso para fixação de jurisprudência, a falta de pronúncia sobre a aplicabilidade dos art^{os} 97, n.º 2 e 297º, n.º 1, alínea a) do CPPT irreleva para efeito de nulidade do acórdão.

Com efeito e como é jurisprudência pacífica e sucessivamente reiterada deste STA, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação não significa considerar todos os argumentos que segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito (artigo 511.º, n.º 1 CPC), as partes tenham deduzido, nem, por outro lado, o juiz está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas (artigo 664.º CPC) - vide, também, Alberto dos Reis, CPC Anotado, vol. V, pág. 143.

Razão por que não ocorre, pois, a arguida nulidade prevista na alínea d), do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.

4 – Por último, vem a requerente, pelas razões supra referidas, solicitar a reforma do acórdão nos termos do disposto no artº 669º, n.º 2, alínea a) do CPC.

Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, “é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando: a) tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos; b) constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração”.

“A inovação é justificada no relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, nos termos seguintes:

Sempre na preocupação de realização efectiva e adequada do direito material, e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento, mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto”.

E, como tem entendido tanto este Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Cfr. respectivamente, os acórdãos de 16 de Novembro de 2000 – recurso n.º 46.455, de 17 de Março de 1999 – recurso n.º 44.495, e de 11 de Julho de 2001 – recurso n.º 46.909.

E **Lopes do Rego**, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, p. 444” (Acórdão desta Secção do STA de 26/9/07, in rc. n.º 828/06).

5 – Como se escreveu no aresto sob censura, com a reforma introduzida no ETAF pela Lei n.º 13/02 de 19/2, não existe hoje, naquele diploma legal, uma norma idêntica à do artº 30º, alínea b’) do ETAF/96.

Nos termos do disposto no artº 27º, n.º 1 daquele diploma legal, na versão de 2002, que define a competência do Pleno desta Secção, esta formação do STA passou a conhecer, para além do estatuído na sua alínea a), apenas dos recursos para uniformização de jurisprudência (al. b)), a que se reporta o artº 152º do CPTA.

Todavia, tem vindo este STA a entender que sendo embora certo que “o recurso para uniformização de jurisprudência tem previsão legal no citado artigo do ETAF, o certo é que tal recurso não encontra ainda eco na jurisdição processual tributária (está previsto, isso sim, na jurisdição processual administrativa (citado art. 152º, b) do CPPT)” (Acórdão do Pleno desta Secção de 13/7/05, in rec. n.º 1.364/04).

Com efeito e no que àquela jurisdição tributária diz respeito, aplicar-se-á o regime jurídico de oposição de julgados, que não desapareceu da ordem jurídica, já que se mantém em vigor o artº 284º do CPPT, que assegura a tutela efectiva prevista na Constituição (vide artº 268º, n.º 4), bem como o princípio da legalidade e que não foi revogado.

No mesmo sentido, pode ver-se os acórdãos desta Secção do STA de 2/5/07, in rec. n.º 299/06 e de 26/9/07, in rec. n.º 452/07.

Sendo assim, é de concluir que o CPTA não tem aplicação no contencioso tributário, a não ser a título subsidiário, no que não está regulado no CPPT e no regime do recurso de agravo.

E tendo-se concluído que o CPTA é de aplicar subsidiariamente, o recurso para a uniformização de jurisprudência não pode deixar de ser admitido quando nele são aplicados meios do contencioso ad-

ministrativo, por remissão dos artºs 97º, n.º 2 e 279º, n.º 2 do CPPT ou se se entender que são aplicáveis meios processuais para que não há remissão (como as acções comuns ou intimações para protecção de direitos, liberdades e garantias), como é o caso das acções administrativas especiais e dos meios processuais acessórios, a que é aplicável o regime do CPTA, pois não são regulados pelo CPPT.

Neste sentido pode ver-se o recente Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 22/10/08, in rec. n.º 251/08.

Ora, no caso dos autos, o processo de origem é uma acção administrativa especial que é regulado pelo CPTA e não pelo CPPT, pelo que ao aplicar-se aqui as regras deste último diploma legal e, em consequência, não se tendo admitido o recurso no despacho apreciado no aresto reformando, existe uma desconformidade com a lei e a sua interpretação e aplicação, o que se traduz na sua violação, que se ficou a dever a lapso manifesto.

Impõe-se, assim, proceder à reforma do acórdão reclamando no que ao seu item 3 diz respeito, que passa a ser feita nos seguintes termos:

“3 – Nestes termos, acorda-se em deferir a reclamação e revogar o despacho do Relator, que deverá proferir novo despacho em conformidade com o agora decidido”.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Dezembro 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*.



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.
