



DIÁRIO DA REPÚBLICA

21 de Janeiro de 2010

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em pleno
durante o 4.º trimestre de 2009

Acórdão de 28 de Outubro de 2009.

Processo n.º 290/07-50.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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 de impugnação judicial, foi proferido o Acórdão do Pleno desta Secção do STA, de fls. 457 e segs., que julgou findo o recurso, por oposição de acórdãos, que a Modelo - Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, havia interposto.

Notificada do referido aresto, a recorrente veio solicitar a nulidade e reforma do mesmo, invocando o disposto nos artºs 125º, n.º 1 do CPPT e 668, n.º 1, alínea d) e 669º, n.º 2 do CPC, com os fundamentos que constam de fls. 472 a 474, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 248 e 249, que também aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que “Face ao teor do artº 670º n.º 1 do C.P.Civil (redacção anterior aplicável aos presentes autos) afigura-se-nos não haver lugar a intervenção do MºPº no incidente de reforma/aclaração do acórdão”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Quanto à questão da omissão de pronúncia, a ora recorrente vem dizer, além do mais e em especial, que o aresto em causa não se pronunciou sobre a inconstitucionalidade material do artº 284º, n.º 5 do CPPT, que havia suscitado na resposta que apresentou quando notificada para se pronunciar sobre o parecer do MP acerca da inexistência da pretendida oposição de acórdãos e para a hipótese de “o recurso por oposição de acórdãos for dado por findo”.

Ora, tendo-se decidido, no acórdão reformando, julgar findo o recurso por inexistir a invocada oposição de acórdãos, não havia que emitir pronúncia sobre a referida questão, na medida em que a mesma não assumia qualquer relevância.

Pelo que e nesta parte, o requerimento da recorrente não pode deixar de ser indeferido.

3 – Quanto à questão da reforma do acórdão, nos termos das disposições combinadas dos artºs 669º, n.º 2 e 716º do Código de Processo Civil, na redacção de então, “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).

4 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, é patente que não existe qualquer lapso e muito menos manifesto, tal como pretende a requerente.

Com efeito, o que se decidiu no aresto agora em causa foi que, 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, explicitando-se de seguida as razões de tal entendimento.

É certo que ali se escreveu, também, que, “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”.

Ora, esta conclusão mais não é que o corolário lógico do que foi decidido no acórdão recorrido que, partindo do pressuposto de que a decisão sobre a caducidade da liquidação não correspondia a uma decisão sobre o mérito da causa, entendeu conhecer das questões cuja apreciação havia sido considerada prejudicada, invocando para o efeito o disposto no artº 753º, n.º 1 do CPC, como, aliás, resulta do seu ponto 5.1, a fls. 274 e 275.

Daí a conclusão de que não se vislumbrava a oposição entre os arestos em confronto, como ali se demonstrou.

Sendo assim, não há erro do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, nem constam do processo documentos ou outros elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

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

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

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

Lisboa, 28 de Outubro de 2009. — *Francisco António Vascelos Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2009.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Identidade de questões. Taxa por ocupação do subsolo municipal.

Sumário:

- I — Existe oposição de julgados, para efeitos do recurso previsto nos arts. 30.º, n.º 1, alínea b) e b') do ETAF de 1984, e 284.º do CPPT, quando, perante situações fácticas essencialmente idênticas e no âmbito do mesmo regime jurídico, foram proferidas decisões opostas sobre a mesma questão fundamental de direito.*
- II — Não existe oposição de julgados entre um acórdão em que foi relevante para a ponderação da violação do princípio da proporcionalidade por uma taxa por ocupação do subsolo municipal a existência do entendimento de um determinado município de que era necessário limitar a procura de utilização do subsolo com produtos perigosos e outro acórdão em que não se demonstrou existir um idêntico entendimento, de outro município, sobre uma política de restrição da procura da utilização do domínio público municipal.*

Processo n.º 311/09-50.

Recorrente: Petrogal – Petróleos de Portugal, S.A..

Recorrido: Câmara Municipal de Matosinhos.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 – PETROGAL – PETRÓLEOS DE PORTUGAL, S.A., interpôs o presente recurso do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 6-11-2008, que negou provimento ao recurso que interpusera de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente uma oposição à execução fiscal, que lhe foi movida pela Câmara Municipal de Matosinhos.

O presente recurso foi interposto com fundamento em oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26-4-2005, proferido no processo n.º 741/98.

O Excelentíssimo Senhor Desembargador Relator no Tribunal Central Administrativo Norte entendeu existir a alegada oposição de julgados.

A Recorrente apresentou alegações nos termos do art. 284.º, n.º 5, do CPPT, concluindo da seguinte forma:

1. O Acórdão recorrido - Acórdão do TCA Norte n.º 58/01-Porto, datado de 07/11/2008 - tem na sua origem uma situação de facto muito semelhante à do Acórdão fundamento - Acórdão do TCA Sul n.º 741/98, datado de 26/04/2005. Com efeito, em ambos os casos estamos perante uma liquidação de uma taxa por ocupação do domínio público municipal, aprovadas em Regulamento Municipal, as quais sofreram de um ano para o outro um aumento exponencial.

2. A questão fundamental de direito sobre a qual os arestos citados chegaram a conclusões opostas é a de saber se o aumento súbito e extraordinário do montante de uma taxa, in casu pela ocupação do domínio público, torna a mesma ilegal por violação dos princípios da proporcionalidade, da boa fé e da protecção da confiança.

3. E que não se diga que não existe identidade factual entre os referidos arestos. É que, pese embora estejamos perante tributos com designações distintas, a realidade é que em ambos a realidade tributada é uma só: depósitos, tubos, passagens, condutas onde se transportam ou armazenam produtos petrolíferos, sendo certo que os tributos oneram a ocupação de domínio público (solo ou subsolo), nenhuma diferença existindo. Isso porque o que releva é a realidade objecto de tributação e não a designação do tributo, atendendo ao disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária.

4. A Recorrente tem, no município de Matosinhos, um conjunto de infra-estruturas instaladas no subsolo para o transporte de produtos petrolíferos (pipelines), os quais se revelam essenciais para a realização da sua actividade.

5. Sucede que as taxas pelo licenciamento da ocupação do subsolo do domínio público de Matosinhos com condutas subterrâneas para o transporte de produtos petrolíferos taxas sofreram um aumento súbito, sendo que o seu valor passou a ser de 50.000\$00 por metro linear nas condutas até 20 cm de diâmetro acrescida de 4.000\$00 por cada 5 cm a mais, quando anteriormente era de 85\$00 ano por metro linear nas condutas até 20 cm de diâmetro e 160\$00 para as demais condutas, ou seja, verificou-se um agravamento de nada mais nada menos do que 57.000%.

6. A Recorrente bem sabe, até mesmo porque foi amplamente divulgado pelos meios de comunicação social, que tal aumento se deveu exclusivamente ao intuito da CMM de expulsar a Recorrente e demais empresas do sector do concelho. Assim sendo, as mencionadas taxas, às quais subjaz um intuito exclusivamente persecutório, deverão ser sempre consideradas ilegais por não terem um fim legalmente permitido.

7. Não obstante o exposto, o Acórdão recorrido considerou que o aumento súbito das referidas taxas pela ocupação do subsolo do domínio público de Matosinhos com pipelines não consubstancia uma violação do princípio da proporcionalidade, tão-pouco do princípio da boa fé e da protecção da confiança, embora tenha sido na ordem dos 57.000%.

8. Para tanto, o Acórdão recorrido, como de resto tem sido habitual nas instâncias superiores, baseou-se cegamente numa série de outras decisões, nomeadamente emanadas do Tribunal Constitucional, as quais têm em comum o facto de nunca se terem pronunciado sobre os valores em concreto ou analisado a verdade dos factos.

9. Para a ora Recorrente, é evidente que as normas que fundamentaram a liquidação daquelas taxas (a saber: os números 4 e 7 do artigo 36.º do Anexo I ao Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Matosinhos - RTTLM - , na redacção conferida pela deliberação da Assembleia Municipal de 28/12/1998, publicada no Aviso n.º 1610/99 do Apêndice n.º 31 ao Diário da República, II Série, n.º 61 de 16/03/1999) estão feridas de inconstitucionalidade por violação dos mencionados princípios, para além de padecerem do vício de desvio de poder.

10. A verdade é que o município não presta nem nunca prestou, em contrapartida ao tributo exigido, qualquer serviço individualizável, da mesma forma que nunca incorreu em quaisquer despesas com a fiscalização ou vistorias das condutas, uma vez que estes serviços sempre foram assegurados pela própria Recorrente.

11. Também é verdade, como aliás resulta da matéria dada como provada pelo Acórdão recorrido, que no período em que houve o aumento de 57.000% das aludidas taxas, não houve qualquer alteração na prestação efectuada pela CMM, prestação esta que se resume a proporcionar ou tolerar a utilização do subsolo para o exercício da actividade da Recorrente.

12. O Acórdão fundamento, em cuja base está um aumento de um décuplo das taxas cobradas pelo Município de Sintra pela ocupação do domínio público com uma bomba abastecedora e infra-estruturas associadas, concluiu que "(...) a medida adoptada de aumentar a taxa para o décuplo (...) resulta destituída de qualquer nexo de proporcionalidade" (sublinhado nosso).

13. O Acórdão recorrido, por seu turno, fazendo uso da simplista técnica da repetição e sem analisar em concreto os valores e factos em causa, limitou-se a transcrever um excerto do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/2003, de 14/07/2003, segundo o qual "Não é do facto de não ter existido

nenhuma alteração na prestação da Câmara que, necessariamente, se pode concluir pela 18. Por outro lado, a Recorrente tem defendido que as taxas em questão são ainda contrárias ao princípio da segurança jurídica no seu vector de princípio da protecção da confiança, bem como ao princípio da boa fé.

19. Com efeito, quando a Recorrente instalou no subsolo do domínio público de circulação as suas condutas de combustíveis e de água pressupôs que o regime administrativo em vigor, a que se desejou submeter, realizando assim avultados investimentos, se mantivesse substancialmente inalterado, sem prejuízo das actualizações em função da inflação ou de outros factores legítimos. A desejada estabilidade prende-se com o facto de tais condutas serem estruturas fixas que, se retiradas do local, perdem substancialmente o seu valor.

20. Não é despiciendo lembrar que a Recorrente tinha legítimas expectativas de que esse quadro não fosse perturbado, até mesmo porque foi nessas circunstâncias que planeou e realizou um conjunto de investimentos de avultado valor que se materializaram na construção daquelas infra-estruturas em Matosinhos. Se essas expectativas, de todo legítimas, pudessem ser objecto de total perturbação ou mesmo de subversão, todo aquele plano de vida da empresa seria destruído.

21. Isso não significa que a Recorrente defenda a tese de que as taxas são imutáveis. O que não se pode ignorar é que um aumento escandaloso das taxas como aquele que se descreveu, não em 100% mas em 57.000%, constitui uma lesão grave da confiança que a Recorrente depositara na acção do município de Matosinhos e, como tal, deve ser considerado juridicamente inválido.

22. O Acórdão fundamento, perante um aumento muito menos significativo (de um décuplo) das taxas e verificando que não houve qualquer aumento das contrapartidas proporcionadas pelo Município de Sintra, nem dos encargos decorrentes da ocupação do subsolo, nem qualquer outro interesse digno de tutela jurídica e até constitucional - tal como no presente caso -, concluiu pela violação dos princípios da proporcionalidade e da confiança.

23. Se foi possível ao TCA Sul chegar, sem grandes dificuldades, a uma conclusão dessas, é no mínimo chocante que as demais instâncias, perante um aumento súbito de 57.000% que roça o obsceno, não perfilhem idêntico entendimento.

24. Por todo o exposto, pretende a ora Recorrente que os factos aqui descritos sejam por fim objecto de análise por parte de V. Exas., o que até ao momento não sucedeu, devendo em consequência a jurisprudência ser uniformizada no sentido consagrado pelo douto Acórdão fundamento.

Nestes termos, e nos demais de direito aplicáveis, deve decidir-se que existe oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento, sendo o entendimento subjacente a este último aquele que deve prevalecer na uniformização de jurisprudência, assim se fazendo JUSTIÇA!

A Recorrida contra-alegou, apresentando as seguintes conclusões:

1. O presente recurso por oposição de Acórdãos foi interposto pela PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL, S.A. (doravante somente Recorrente ou Petrogal), na sequência do douto Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte (Acórdão Recorrido), em 6 de Novembro de 2008, o qual negou provimento ao recurso interposto pela Petrogal, confirmando a sentença recorrida e julgando improcedente a impugnação de uma taxa de ocupação de subsolo por condutas de combustível.

2. Segundo a Petrogal, o Acórdão Recorrido perfilha uma solução jurídica oposta à de um outro Acórdão, proferido 1a Juízo Liquidatário do Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 00741/98 (Acórdão Fundamento), em 26 de Abril de 2005, de acordo com o qual o aumento de uma taxa devida pela ocupação da via pública — com a instalação de bombas abastecedoras de carburantes líquidos, ar e água — consubstancia uma violação do princípio constitucional da proporcionalidade, tornando-a, portanto, ilegal.

3. Ora, tal como esse mesmo Venerando Tribunal já decidiu no âmbito do recurso n.º 828 (proferido a 28 de Fevereiro de 2007 e transitado em julgado em 11 de Outubro de 2007), não há qualquer oposição de Acórdãos, isto porque os Acórdãos em “alegada” oposição não versam sobre situações fácticas substancialmente idênticas, sendo também claramente diferentes os argumentos jurídicos que presidem ao aumento das taxas em questão, com diferentes reflexos nas resoluções das questões de direito controvertidas.

4. Com efeito, os tributos que se discutem em ambos os Acórdãos são substancialmente diferentes, uma vez que, no Acórdão Fundamento, estamos perante uma simples taxa e no Acórdão Recorrido estamos perante uma taxa de carácter misto, sendo que com ela “se assumiu claramente uma contra-prestação pela utilização do domínio público como uma limitação da procura”;

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

6. Acresce que, no Acórdão Fundamento estamos perante o aumento de uma taxa em sentido técnico, que, como tal, sempre foi considerada; já no Acórdão Recorrido estamos perante a criação

de uma verdadeira taxa, que anteriormente não mais era do que uma simples “taxa moderadora”, sem qualquer carácter sinalagmático.

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

8. As quantias exigidas pelo Município de Matosinhos ao abrigo das citadas normas do Regulamento são verdadeiras taxas;

9. Não se pretende, de forma alguma, a deslocação da Recorrente nem existe qualquer violação dos princípios constitucionais e legais invocados pela Recorrente;

10. Por fim, a questão em análise foi já objecto de decisão por parte do STA, no âmbito do recurso por oposição de acórdãos n.º 828, em que a questão decidendi era exactamente a mesma:

11. Com efeito, analisando o Acórdão Fundamento invocado pela Recorrente no âmbito do presente processo e o Acórdão Fundamento proferido no processo n.º 1121/03, invocado pela Recorrente no âmbito do processo n.º 5617/01 (recurso n.º 828), verifica-se que ambos os acórdãos foram proferidos dentro do mesmíssimo e exacto quadro factual e jurídico, onde se discute a mesma e exacta taxa, liquidada pelo Município de Sintra, e onde se chega à mesma e exacta conclusão jurídica.

12. E o STA, nesse dito acórdão, concluiu pela inexistência da alegada oposição, não podendo, consequentemente, proceder o presente recurso.

TERMOS EM QUE - ATENDENDO JÁ AO DECIDIDO PELO DOUTO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, NO ÂMBITO DO PROCESSO N.º 5617/01 (RECURSO n.º 828) E, BEM ASSIM, À MANIFESTA INEXISTÊNCIA DE OPOSIÇÃO ENTRE OS ACÓRDÃOS ORA EM CRISE -, NÃO DEVE SER DADO PROVIMENTO AO RECURSO, MANTENDO-SE O ACÓRDÃO RECORRIDO, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.

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

O presente recurso jurisdicional tem por base a oposição de acórdãos do TCA do Norte (acórdão recorrido de 7/11/2008, processo 58/01) e do TCA do Sul (acórdão fundamento de 26/04/2005, processo 741/98).

A questão submetida a apreciação já foi objecto do douto acórdão de 28/02/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, proferido no recurso 828/06. Na esteira desse douto aresto entendemos não haver oposição de acórdãos, por inexistir identidade de situação de facto entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento. Na verdade os pressupostos do recurso para o Pleno - mesmo fundamento de direito, sem que tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e se tenha perfilhado solução oposta nos dois acórdãos - subentende a identidade de situações de facto, ou seja, para que exista oposição necessária é a identidade jurídica e factual.

No caso sub judicio, tal como no recurso 828/06, “ambas as decisões apreciaram a constitucionalidade das respectivas liquidações à luz dos mesmos princípios constitucionais, maxime, o princípio da proporcionalidade...”. Só que, enquanto no acórdão fundamento, se julgou a legalidade de liquidação de uma taxa respeitante à ocupação da via pública por bombas de carburantes líquidos, no acórdão recorrido julgou-se a legalidade da liquidação de uma taxa devida pela construção e instalação de condutas no subsolo.

Os interesses em causa são absolutamente distintos, pois no caso da instalação de posto de abastecimento de combustíveis está em causa um interesse público - satisfação de necessidades da população e comodidade de acesso ao abastecimento -, ao contrário da instalação de condutas de combustíveis no subsolo, que servem primacialmente o interesse próprio da empresa que as utiliza no exercício e desenvolvimento da sua actividade industrial e comercial.

Com efeito o acórdão recorrido e o acórdão fundamento têm o mesmo entendimento do princípio da proporcionalidade, apenas sendo diferente a sua aplicação ao caso concreto, por falta de identidade fáctica.

CONCLUSÃO

Inexiste por isso a invocada oposição, pelo que entendemos dever ser dado por findo o recurso.

Notificado às partes deste douto parecer, vieram dizer, em suma, a Recorrente que existe identidade de situações fácticas e a Recorrida que não assiste razão à Recorrente porque *«as realidades tributadas e, bem assim, os interesses em causa nos acórdãos em referência, são completamente diferentes»*.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Ao presente processo, iniciado antes de 1-1-2004, aplica-se o regime anterior ao ETAF de 2002 e CPTA.

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

Compete ao pleno da Secção de Contencioso Tributário conhecer:

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

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

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

Apesar de por despacho do Excelentíssimo Senhor Relator no Tribunal Central Administrativo Norte se ter entendido existir a invocada oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, a questão da existência ou não de oposição deve ser reapreciada por este pleno, em consonância com o disposto no art. 766.º, n.º 3, do CPC, na redacção anterior à reforma operada pelos Decretos-Lei n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro. ⁽¹⁾

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

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

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

Por outro lado, apenas é relevante para fundamentar o recurso por oposição de julgados a oposição entre soluções *expressas*, como vem sendo uniformemente exigido pelo Supremo Tribunal Administrativo ⁽²⁾, exigência esta que é formulada com base na referência a «*solução oposta*», inserta nos arts. 22.º, alíneas a), a') e a''), 24.º, n.º 1, alíneas b) e b'), e 30.º, alíneas b) e b'), do ETAF de 1984. ⁽³⁾

Para se poder considerar que há oposição de soluções jurídicas terá de exigir que ambos os acórdãos versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas, como vem sendo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. ⁽⁴⁾

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

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

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

Essencialmente, poderá dizer-se que há alteração da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica. ⁽⁵⁾

3 – O acórdão recorrido e o acórdão fundamento têm em comum pronúncia sobre os princípios da proporcionalidade, da protecção da confiança e da boa-fé, sendo a oposição entre o decidido sobre eles os fundamentos do recurso invocados pela Recorrente no requerimento de interposição de recurso.

Não é questionado que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento escolhido pelos Recorrentes foram proferidos em processos diferentes e o acórdão recorrido tenha transitado em julgado.

Por outro lado, é idêntico o enquadramento jurídico respeitante aos princípios constitucionais referidos.

É questionada, porém, a existência de identidade das questões apreciadas.

4 – Sobre o princípio da proporcionalidade entendeu-se no acórdão recorrido que o valor das taxas por ocupação do subsolo do domínio público municipal por condutas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos não violou o princípio da proporcionalidade, ponderando-se, designadamente que

– na motivação do regulamento que fixou esta taxa teve-se presente que a utilização do subsolo para aposição de infra-estruturas é hoje cada vez mais condicionada, atentas as evoluções tecnológicas que determinam que a procura do subsolo para esse fim tenha aumentado substancialmente (...),

– nessa motivação do regulamento levou-se em linha de conta a necessidade de desmotivar a utilização do subsolo para fins contrários aos acautelados pela autarquia e, pelo contrário, privilegiar a utilização do subsolo que prossiga fins de interesse geral ou público, nomeadamente os casos em que

se trata da distribuição de bens de utilização generalizada, distinguindo-os das situações em que se pretende apenas corresponder a um interesse particular ou servir determinada indústria ou instalação;

– ou seja, numa primeira linha, teve-se consciência da nova realidade, criada por força da evolução tecnológica (utilização do subsolo para instalação de condutas ou cabos de fibras ópticas, televisão por cabo, telecomunicações, metropolitano, parques de estacionamento, etc.), para além das “clássicas” utilizações para redes de electricidade, água e telefones;

– por força de tal evolução ocorreu um aumento significativo da procura do subsolo e, em coerência com as leis do mercado, é legítimo e previsível um aumento do preço de tal bem;

– o aumento significativo do valor económico de um bem tem, por inerência, como contrapartida, um aumento significativo (ainda que não na mesma medida) da utilidade ou valor que ele representa para quem pode adquirir esse bem ou dele beneficia - utilidade proporcionada ao utilizador do serviço;

– por outro lado, e não obstante o aumento significativo do valor económico do bem subsolo, compatibilizou-se essa nova realidade com outros valores, designadamente o de privilegiar a utilização do subsolo que prossiga fins de interesse geral ou público (distribuição de bens de utilização generalizada), em detrimento das situações em que existe um mero interesse particular;

– esta vertente da limitação da procura oferece-se-nos constituir uma finalidade também legítima dados os perigos decorrentes da utilização de produtos perigosos;

– por fim, a evidência de que «(...) a aposição de infra-estruturas provoca sempre desgaste e deficiências (...)», para além de implicar «(...) um duplo ónus às autarquias: um ónus quanto às futuras intervenções ou localização de infra-estruturas, uma vez que um determinado espaço fica ocupado impondo limites às soluções a haver e impondo processos construtivos mais complexos que tenham em conta as infra-estruturas já instaladas; um outro ónus que é o de “suportar” as intervenções de beneficiação e manutenção das infra-estruturas instaladas.

Por esta fundamentação do acórdão recorrido, estando-se perante um caso em que na ocupação do subsolo se inclui implantação de tubos de transporte de combustível numa extensão de 2840 metros [ponto d) ii) da matéria de facto fixada] constata-se que foi relevante para a ponderação da violação do princípio da proporcionalidade não só a existência do entendimento municipal de que era necessário limitar a procura de utilização do subsolo com produtos perigosos, mas as próprias características da ocupação do subsolo, que impunham «*processos construtivos mais complexos*» e o ónus de suportar as intervenções de beneficiação e manutenção das infra-estruturas instaladas.

No caso apreciado no acórdão fundamento, trata-se de município diferente, em que não se demonstrou existir um idêntico entendimento municipal sobre uma política de restrição da procura da utilização do domínio público municipal, nem que a extensão da ocupação tenha uma extensão das dimensões da que se provou existir na área do Município do Matosinhos, nem que haja operações de beneficiação e manutenção cuja realização impliquem qualquer inconveniente para os bens do domínio público.

Os inconvenientes que advêm para o interesse público de uma determinada ocupação de bens do domínio público podem ter influência considerável no juízo de proporcionalidade de uma taxa que é exigida pela utilização privativa desses bens, pois, depende da adequação entre o montante exigido e os inconvenientes que derivam de tal utilização para o interesse geral.

Por outro lado, quando com a cobrança de taxas se pretende atingir determinados objectivos, designadamente uma restrição da utilização privativa de bens do domínio público, pode considerar-se compatível com o princípio proporcionalidade a cobrança de uma taxa de montante superior à que como tal se poderia considerar se não houvesse qualquer interesse público em concretizar tal restrição.

Sendo assim, a identidade entre a situação fáctica subjacente ao acórdão recorrido e aquela em que assentou o acórdão fundamento apenas poderia ser reconhecida se também no caso apreciado neste último estivessem em causa interesses e inconvenientes semelhantes, designadamente um idêntico interesse público em restringir a utilização privativa dos bens do domínio público e a utilização em causa tivesse como contrapartida de idênticos inconvenientes.

Ora, para além de não se ter demonstrado que no Município de Sintra, que é sujeito activo da taxa cuja legalidade foi apreciada no acórdão fundamento, haja um interesse público em restringir a ocupação do subsolo do domínio público municipal idêntico ao que o Município de Matosinhos afirma existir, os inconvenientes que podem advir da instalação de um posto de venda de combustíveis não são necessariamente idênticos aos que podem resultar da ocupação do subsolo numa extensão de 2.830 metros.

Assim, os juízos sobre o princípio da proporcionalidade que foram formulados no acórdão recorrido e no acórdão fundamento assentaram em situações fácticas suficientemente diferentes para concluir que os sentidos opostos em que se pronunciaram não envolvem contradição de julgados.

5 – A outra questão sobre a qual a Recorrente defende existir oposição de julgados é a da violação do princípio da protecção da confiança e da boa fé.

Foi também ponderando as situações concretas que resultavam da matéria de facto fixada em cada um dos arestos que o acórdão recorrido e o acórdão fundamento formularam os juízos sobre a violação deste princípio.

No acórdão fundamento baseou-se o juízo sobre a violação deste princípio, além do mais, nos factos de que as «taxas vinham sendo até então actualizadas» e não se terem provado «também outros interesses socialmente relevantes para o bem comum que tenham estado subjacentes a esse aumento, igualmente dignos de tutela jurídica ou mesmo até constitucional».

Ora, no caso apreciado no acórdão recorrido, a situação fáctica é diferente, pois não se provou que as taxas tivessem vindo a ser aumentadas e for considerado provado que existia um interesse público em restringir a procura da utilização privativa do subsolo do domínio público municipal.

Assim, também quanto a esta questão não se pode entender que as decisões em sentidos diferentes envolvam oposição de julgados.

Termos em a acordam em julgar findo o recurso.

Custas pelos Recorrentes com procuradoria de 1/6

Lisboa, 28 de Outubro de 2009. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa*.

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

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

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

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

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

– de 9-6-1993, proferido no recurso n.º 12064;

– de 22-11-1995, proferido no recurso n.º 15284; e

– de 19-6-1996, proferido no recurso n.º 19806.

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

Acórdão de 28 de Outubro de 2009.

Processo n.º 508/08-50.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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 de impugnação judicial, foi proferido o Acórdão do Pleno desta Secção do STA, de fls. 908 e segs., que julgou findo o recurso, por oposição de acórdãos, que Metais Ferreira, Ferreira & Soares, Lda, havia interposto.

Notificada do referido aresto, a recorrente veio solicitar o esclarecimento e reforma do mesmo, invocando o disposto no artº 669º, nºs 1 e 2, alínea b) do CPC, com os fundamentos que constam de fls. 928 e 929, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 935 e 936, que também aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que, face ao teor do artº 670º n.º 1 do C.P.C., “afigura-se-nos não haver lugar a intervenção do MºPº no incidente de reforma/aclaração do acórdão”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Antes do mais, importa referir que, como resulta da análise do presente requerimento, aquilo que a requerente pretende é tão só que o Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo conheça da prescrição do tributo em causa, invocando que tal conhecimento é oficioso e, sem prescindir, uma vez que não foi apreciada no acórdão citado, interpor recurso do mesmo para o Tribunal Constitucional, visando a apreciação da inconstitucionalidade do artº 37º do CPPT.

Ou seja, não é, assim, apontada, concretamente, qualquer obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença.

Como também não é apontado qualquer lapso e muito menos manifesto que o acórdão contenha, que justifique a sua reforma.

No entanto e reconhecendo que tal facto não assume qualquer relevância para o caso, acrescentaremos, porém, que a razão por que não foi conhecida a questão da inconstitucionalidade vem ali também devidamente explicitada.

E tanto basta para que o presente pedido de esclarecimento e reforma não possa obter merecimento, uma vez que não foram invocados quaisquer dos pressupostos previstos no artº 669º, nºs 1 e 2, alínea b) do CPC.

3 – Por outro lado e muito embora seja de conhecimento oficioso, não pode agora este Pleno da Secção conhecer da suscitada questão de prescrição do tributo em causa.

No caso em apreço e como vimos, o que se conheceu no presente recurso foi da existência ou não da 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).

Sem que, contudo, daqui resulte qualquer prejuízo para a requerente, que sempre pode suscitar a referida questão no âmbito da execução fiscal e reclamar da decisão do órgão de execução fiscal, nos termos do disposto no artº 276º e segs. do CPPT.

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

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

Lisboa, 28 de Outubro de 2009. — *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* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *João António Valente Torrão* — *João Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2009.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Ocupação de subsolo municipal. Taxas.

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 570/09-50.

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

Recorrida: Câmara Municipal do Seixal.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – SETGÁS – Sociedade de Produção e Distribuição de Gás, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS de 7/10/2008, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Almada que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de taxas por ocupação do subsolo do domínio público municipal com infraestruturas necessárias à distribuição e comercialização de gás natural efectuada pela Câmara Municipal do Seixal, dele vem recorrer para este STA, com fundamento em oposição de julgados, formulando as seguintes conclusões:

1. O **Acórdão recorrido** – Acórdão do TCA Sul n.º 01944/07, datado de 08/10/2008 – tem na sua origem uma situação de facto em tudo idêntica à do **Acórdão fundamento** – Acórdão do TCA n.º 4636/00, datado de 18/06/2002. Em ambos, o que se discute é a legalidade da liquidação e cobrança de tributos pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte de gás natural e, conseqüentemente, a sujeição ou não da Recorrente aos mesmos.

2. O Acórdão recorrido consagra a ideia de que estamos perante verdadeiras taxas, de cujo pagamento a ora Recorrente apenas pode estar isenta ou não sujeita por força da lei ou do contrato de concessão.

3. Pese embora o Acórdão recorrido aluda ao teor do Acórdão fundamento, prefere nem sequer analisar a natureza da concessão e da actividade desenvolvida pela Recorrente, que se revela essencial para a compreensão dos factos e, por conseguinte, para uma justa decisão.

4. Já o Acórdão fundamento conclui que *“tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente não podem ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais dessa figura, pelo que as liquidadas ao abrigo de tal denominação são, no caso, ilegais”*. Assim, nunca poderia a Recorrente estar sujeita ao seu pagamento.

5. Para chegar a tal conclusão, o Acórdão fundamento procede a uma análise pormenorizada da actividade da Recorrente e da própria figura da concessão, decidindo nos seguintes termos: *“a actuação da concessionária não se dirige à satisfação de um interesse próprio, individual, mas, antes, à satisfação de um interesse público por cuja satisfação ela ficou responsável, nos termos do respectivo contrato de concessão, tendo desta forma passado a desempenhar uma função pública, como colaboradora da Administração na realização dos interesses gerais para os quais ficou investida”*.

6. É pois notória a oposição existente entre os Acórdãos recorrido e fundamento. Quando confrontados com a mesma questão fundamental de direito e na ausência de alteração da regulamentação jurídica, cada um dos arestos chegou a uma conclusão, pelo que existe oposição de julgados relevante nos termos e para os efeitos previstos no artigo 27.º, n.º 1, alínea b) do ETAF, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

7. O Acórdão fundamento, cuja argumentação a Recorrente reitera, efectuou uma análise da natureza do tributo atendendo sobretudo ao factor de inexistência de sinalagma e também à natureza do contrato de concessão, tendo, a final, verificado que o bem público – subsolo municipal – estava a ser utilizado com a finalidade que lhe é destinada: a satisfação de um interesse colectivo, sem que se possa individualizar quem e em que medida beneficia dessa utilização.

8. Falta desde logo a necessária divisibilidade para a qualificação do tributo como uma taxa, atendendo a que a sua criação não se deve à necessidade de dar resposta a uma necessidade gerada directa ou indirectamente pela Recorrente mas antes para satisfazer interesses gerais de todos os municípios, os quais se materializam, em último termo, em interesses colectivos.

9. Nestes termos, o tributo cobrado pela CMS extravasa claramente os limites conceptuais das taxas e, por conseguinte, a própria competência das autarquias na criação de tributos.

10. E não se diga que a mera circunstância de a Recorrente obter lucro como resultado da sua actividade legítima a cobrança daquelas “taxas”. A Lei Geral Tributária é explícita a esse respeito, consagrando a capacidade contributiva como característica exclusiva dos impostos. Um entendimento contrário seria legitimador da inaceitável perseguição das *utilities* que se tem verificado em tempos recentes.

11. Acresce que o subsolo é, para a Recorrente, uma simples condição material para a instalação do serviço público essencial, o que é designado pela doutrina como concessões de uso privativo de domínio público *meramente mediato* ou *para instalação de serviços*, as quais são, por regra, gratuitas. Não sendo tal realidade susceptível de tributação, as “taxas” cobradas violavam o artigo 19.º, alínea c) da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, pois esta norma só tinha aplicação a utilizações do domínio público que fossem tributáveis – o que não é o caso.

12. Importa ainda referir que, 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, incluindo o direito de utilizar o domínio público para efeitos de implantação e exploração das infra-estruturas da concessão.

13. Não restando dúvidas de que o subsolo municipal é afecto na sua utilização à instalação das condutas e equipamentos do serviço público de gás natural, e também de que o Estado transferiu para

a ora Recorrente a prerrogativa de utilização de bens do domínio público na medida do necessário para a implantação e exploração do serviço público de gás natural, 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.

14. Ora, o acto de liquidação de taxas pela ocupação do subsolo pela rede da Recorrente, sendo praticado por um órgão do município, acaba por invadir a área de responsabilidade e de 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. Assim, a liquidação das “taxas” em causa deve considerar-se nula, por violação do disposto no artigo 133.º, n.º 2, alínea b) do Código de Procedimento Administrativo.

15. Estamos, em suma, perante um tributo que não é exigível, nem devido.

Contra-alegando, veio o Município do Seixal dizer que:

A. A jurisprudência recente do Tribunal Central Administrativo Sul, do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional traduz, na matéria *sub judice* uma posição consolidada e convergente de que é sinónimo a solução apresentada pelo Acórdão recorrido.

B. A presente questão fundamental de direito foi sobejamente pleiteada através dos “Acórdãos de uniformização de jurisprudência” proferidos pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário desse D. Tribunal, no âmbito dos processos n.º 469/08-50, de 28.01.2009, e n.º 0267/08, de 17.12.2008, que negaram provimento aos recursos interpostos pela ora Recorrente, mantendo os arestos recorridos.

C. Apesar da evidente contradição de soluções jurídicas patentes no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento, **essa oposição está necessariamente ultrapassada pela jurisprudência actual e consolidada dos tribunais superiores, na qual o Acórdão recorrido toma assento.**

D. Assume-se expressamente na jurisprudência actual o entendimento de que assiste aos Municípios o direito de cobrar taxas por ocupação do subsolo do domínio público municipal com infra-estruturas necessárias à distribuição e comercialização de gás natural.

E. A reapreciação do Acórdão recorrido por oposição de julgados revela-se improfícua e prejudicada, atendendo a que aquele, concretamente, está de acordo com a jurisprudência recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, pelo que, **não deve ser admitido o presente recurso, de harmonia com o disposto no n.º 3 do art.º 152.º do CPTA, aplicável ex vi da alínea c) do art.º 2.º do CPPT.**

F. A jurisprudência dos Tribunais Superiores confluiu no sentido da absoluta legitimidade dos Municípios para a liquidação de taxas por ocupação do subsolo do domínio público com infra-estruturas necessárias à distribuição e comercialização de gás natural.

G. O princípio da onerosidade adstrito à ocupação do domínio público decorre do direito de propriedade pública e da Lei das Finanças Locais, que legalmente autoriza os Municípios a cobrarem taxas pela referida ocupação a todas as entidades que não beneficiem de uma isenção legal expressa nesse sentido, não se vislumbrando qualquer carácter especial em sede da natureza jurídica da Recorrente,

H. Atendendo ao disposto na Constituição da República Portuguesa, na Lei das Finanças Locais e no Regulamento Municipal de Ocupação do Espaço Público do Município do Seixal, não se atribuiu qualquer isenção à Recorrente relativa à taxa liquidada.

I. A gratuitidade pela utilização do subsolo pretendida pela Recorrente teria de estar prevista expressamente a nível legislativo ou regulamentar, a título de isenção, na medida em que a ocupação do domínio público pressupõe a todo o tempo, com base no princípio da igualdade, uma contrapartida, que se configura numa taxa, sendo a gratuitidade uma previsão excepcional condicionada.

J. A distinção jurídica entre os conceitos de imposto e de taxa assenta no carácter unilateral ou bilateral e sinalagmático dos tributos, sendo qualificáveis como impostos os que têm a primeira característica e como taxas os que têm as últimas, sendo conceitos estanques sem possibilidade de discussão quanto à sua interpretação, pelo que não restam quaisquer dúvidas quanto à qualificação do tributo em apreço no caso *sub judice* como taxa.

L. A legitimidade activa do Município para taxar a ora Recorrente pela sua utilização/ocupação do subsolo assenta quer no art. 19.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, quer no Regulamento Municipal de Ocupação do Espaço Público, aprovado pela Assembleia Municipal e publicado no Apêndice n.º 130 à II Série do Diário da República n.º 197, de 27 de Agosto de 2003, e do respectivo Aditamento ao Anexo do Regulamento que contém a tabela de taxas, aprovado pela Assembleia Municipal e publicado no Apêndice n.º 54 à II Série do Diário da República n.º 103, de 3 de Maio de 2004.

M. A alínea c) do art. 20.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, limita-se a especificar, não taxativamente, os sujeitos passivos da taxa por ocupação do domínio público, referindo nomeadamente, as empresas e entidades nos domínios das comunicações e distribuição de gás, não alterando o conteúdo da sua incidência objectiva, nem a legitimidade dos sujeitos activos.

N. “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 do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 17.12.2008, no processo n.º 267/08.

O. A jurisprudência e a doutrina são coincidentes ao pugnar pela aplicação de taxas pelos Municípios às entidades concessionárias da rede de distribuição de gás, avocando-se a legitimidade activa conforme decidida em sede de recurso no D. Acórdão recorrido.

P. A interpretação e qualificação jurídica dos conceitos e disposições legais pertinentes à decisão são construídas uniformemente, pelo que assertivamente contrariam a pretensão da ora Recorrente que, por escassez de sustentação, apenas se baseia numa construção falível à luz do Direito.

Q. A Recorrente socorre-se de argumentos desprovidos de fundamento legal e comparações escusadas na questão *sub judice*, procurando provar a sustentabilidade do Acórdão fundamento, o que se afigura inútil, porquanto *in casu* a motivação legislativa que pautou a actuação da Câmara Municipal, sendo apodíctica, não permite qualquer demanda.

R. Tendo ocorrido uma mutação na jurisprudência relativamente à questão *sub judice*, espelhada no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento, ter-se-á de qualificar a mesma como certa e tendente ao entendimento agora uniformizado, mas já há muito assumido pelos Tribunais Superiores como maioritário.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte matéria de facto:

A) Em 16/12/93 a impugnante celebrou com o Estado Português um contrato de concessão de exploração em regime de Serviço Público, da Rede de Distribuição Regional de Gás Natural do Sul, bem como a respectiva construção e instalação das obras e equipamentos necessários, cujo conteúdo de fls. 107 a 163, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

B) Com data de 04/05/2004 foi remetido à impugnante, pela Câmara Municipal do Seixal, o ofício n.º 330132 que comunica que esta, nos termos do Regulamento Municipal de Ocupação do Espaço Público, deverá proceder ao pagamento do montante de € 123.006,25, respeitante ao período de 01/01/2004 a 31/12/2004, a título de taxa por ocupação da via pública com tubos, condutas, cabos condutores e similares (Cfr. ofício constante do processo administrativo).

C) O prazo de pagamento voluntário do montante mencionado na alínea anterior terminou em 31/05/2004 (Cfr. ofício constante do processo administrativo).

D) Em 06/05/2004 foi assinado o aviso de recepção referente ao ofício mencionado na alínea B) (Cfr. aviso de recepção constante do processo administrativo).

E) Nos termos dos art.ºs 3.º n.º 1 e 18.º do Regulamento Municipal de Ocupação do Espaço Público do Município do Seixal e de acordo com a tabela de taxas anexa, a taxa a cobrar pela ocupação do espaço público com tubos, condutas, cabos condutores e similares é do seguinte montante: “a) até 200 mm: 6,25 €/metro linear ou fracção/ano; b) superior a 200 mm: 7,5 € metro linear ou fracção/ano, c) tributo 5,5, € metro linear ou fracção/ano”.

F) O montante mencionado na alínea B) foi apurado com base nas disposições legais mencionadas na alínea anterior e nos metros de comprimento total da rede (19.681,00m).

G) A presente impugnação foi apresentada em 27/08/2004 (Cfr. carimbo da PI a fls. 2).

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS de 7/10/2008, proferido no processo n.º 1944/07, alegando a recorrente que não obstante o mesmo na sua origem ter uma situação de facto em tudo idêntica à do acórdão do TCA de 18/6/2002, proferido no processo n.º 4636/00 – em ambos o que se discute é a legalidade da liquidação e cobrança de tributos pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte de gás natural e, conseqüentemente, a sujeição ou não da recorrente aos mesmos – nele se consagra a ideia de que estamos perante verdadeiras taxas enquanto neste último se concluiu que tais imposições não podiam ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e a qualidade do respectivo sujeito passivo, sendo, por isso, notória a oposição existente entre os dois acórdãos, pelo que existe oposição de julgados relativamente à mesma questão fundamental de direito.

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

São pressupostos do recurso por oposição de acórdãos para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que se trate do mesmo fundamento de direito, que não

tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado solução oposta nos dois acórdãos (acórdão fundamento e acórdão recorrido).

Para que exista oposição de acórdãos é, pois, assim necessária tanto uma essencial identidade jurídica como factual que, por natureza, se afere pela análise do objecto das decisões proferidas nos acórdãos em confronto.

Ora, no caso em apreço, os acórdãos em confronto são, por um lado, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 8/10/2008, proferido nos presentes autos e, por outro, o acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 18/6/2002, proferido no recurso n.º 4636/00.

E, na verdade, como alega a recorrente, enquanto no acórdão recorrido se consagra a ideia de que estamos perante verdadeiras taxas, já no acórdão fundamento se concluiu que *“tais imposições pretendidas cobrar à ora recorrente (pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte de gás natural) não podem ser qualificadas como taxas, tendo em conta a sua natureza e a qualidade do respectivo sujeito passivo, extravasando os limites conceituais dessa figura, pelo que as liquidadas ao abrigo de tal denominação são, no caso, ilegais”*.

Assim sendo, afigura-se-nos manifesta a oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento – pois que está em causa o mesmo fundamento de direito, e, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente, foi perfilhada solução oposta em cada um dos dois arestos.

A questão em análise nos acórdãos em confronto respeita à natureza do tributo exigido à recorrente, concessionária do serviço de gás natural, pelo Município do Seixal pela ocupação do subsolo municipal com tubagens destinadas ao transporte do gás natural.

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.

Essa relação sinalagmática, como se sublinha no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/03, de 14/7/2003, *“há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser superior (e porventura até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado”*.

Por outro lado, como se refere no n.º 2 do art. 4.º da LGT e já anteriormente se entendia, as taxas podem ter por fundamento a utilização de um bem do domínio público (Neste sentido, podem ver-se: – SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, volume II, 4.ª edição, página 64; – ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, volume I, páginas 42-43; – DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, em *Direito Tributário*, 1996, página 27; – BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, 1979, página 43-44; – PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal*, volume I, página 165.).

E, como se disse já no acórdão deste Pleno de 23/9/09, proferido no recurso n.º 377/09, citando o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-5-2008, rec. n.º 1.034/07 (seguindo de perto, aliás, o acórdão da mesma Secção, de 16-1-2008, rec. n.º 603/07), *“(…) 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.”

É, assim, pela natureza da contraprestação da entidade pública que se há-de aferir a corresponsabilidade característica da taxa.

Assim, 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 ora recorrente.

A colocação de tubagens no subsolo consubstancia uma utilização individualizada deste, uma vez que, mantendo a recorrente essa utilização, não será possível utilizar o mesmo espaço para outras finalidades, ficando, assim, limitada a possibilidade de utilização desse subsolo para outras actividades de interesse público.

Por outro lado, o facto de a recorrente 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.

Como se disse também no acórdão desta Secção de 8/11/2006, no recurso n.º 648/06, “*A recorrente dispôs-se a desenvolver uma actividade económica lucrativa, e para isso reuniu e organizou meios que lhe permitiram obter uma concessão de serviço público. É da prestação desse serviço que se propõe conseguir os seus ganhos. Mas, para tanto, necessita de transportar e distribuir o bem que comercializa, no âmbito de tal concessão. Também por isso e para isso precisa de ocupar o subsolo com instalações atinentes àquele fim. Deste modo, a utilização que a recorrente faz do subsolo satisfaz, desde logo, as suas necessidades individuais, enquanto empresa que assim assegura um factor de produção; mediatemente, satisfaz, ainda, a necessidade colectiva de dispor, nos locais de consumo, do gás que ela distribui e comercializa.*”

Deste modo, se é certo que a ocupação e utilização do subsolo ainda integra a «sua função própria de satisfação de necessidades colectivas», menos certo não é que, do mesmo passo, é satisfeita a necessidade individual da recorrente, enquanto entidade organizada com vista à exploração de um ramo de negócio.

Por isto, o tributo exigido a propósito da ocupação e utilização do subsolo tem contrapartida na disponibilidade dessas ocupação e utilização em benefício da recorrente, para satisfação das suas necessidades individuais de empresa dedicada à distribuição e venda de gás.

O que vale por dizer que se trata de uma taxa, e não de um imposto.”.

Acresce dizer que, citando ainda o já referido aresto, “*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.*”

Estamos, de resto, perante aquilo a que na doutrina se denomina uma concessão de uso privativo do domínio público (v. Marcelo Caetano, in Manual de Direito Administrativo, II, p. 917, o qual aponta precisamente como exemplo desta a concessão de via pública para colocação, na sua infra-estrutura, de redes de canalização subterrânea de água e gás) e, como sublinha este Autor, “*o uso privativo, ao contrário do uso comum, não é, em regra, gratuito: os particulares são obrigados ao pagamento de taxas, calculadas em função da área a ocupar e do valor das utilidades proporcionadas*”.

De referir ainda que, aliás, tem sido pacífica, uniforme e reiterada a jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo 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 – cf. no mesmo sentido os mais recentes acórdãos do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17/12/2008, proferido no recurso n.º 267/08; de 6/5/2009, proferidos nos recursos n.º 43/08, e n.º 963/08; e de 23/9/2009, proferido no recurso n.º 377/09.

Em conclusão se dirá, pois, que, de acordo com tal jurisprudência, o *tributo pago aos municípios* por “empresas de rede” pela *utilização do subsolo municipal*, com a colocação neste de tubos e de condutas, tem a natureza de *taxa*, e não de imposto, atento o seu *carácter bilateral ou sinalagmático*.

O acórdão recorrido que assim entendeu não merece, por isso, censura.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando, assim, o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 28 de Outubro de 2009. — António Francisco de Almeida Calhau (relator) — António José Martins Miranda de Pacheco — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Domingos Brandão de Pinho — Jorge Manuel Lopes de Sousa — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Dulce Manuel da Conceição Neto — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 28 de Outubro de 2009.

Assunto:

Créditos do executado. Compensação. Dívidas do contribuinte à Administração Fiscal. Não decurso do prazo para o contribuinte reclamar, impugnar, recorrer ou opor-se à execução. Artigo 89º. 1, do CPPT.

Sumário:

Não é possível a Administração Fiscal compensar dívidas do contribuinte com créditos deste, se ainda não tiver decorrido o prazo para o contribuinte reclamar, impugnar, recorrer ou opor-se à execução — artigo 89º, 1, do CPPT.

Processo n.º 694/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Gestamp Portugal — Gestão e Indústria de Estampagens Metálicas, L.^{da}

Relator: Ex.^{mo} 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 o Pleno desta Secção de Contencioso Tributário, do acórdão da Secção de 7 de Janeiro de 2009 que, negando provimento a um recurso por si apresentado, confirmou a decisão do Mm. Juiz do TAF de Braga que determinou “a anulação da compensação e restituição da quantia à reclamante”.

Alegou oposição de acórdãos.

O Mm. Juiz relator julgou verificada a invocada oposição de julgados, nada havendo a opor a tal decisão.

Apresentou então o recorrente as suas alegações sobre o mérito da causa, que finalizaram no seguinte quadro conclusivo:

a) O artigo 89º do CPPT não contém qualquer previsão que impeça a Administração Fiscal de proceder a compensação enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação administrativa e ou contenciosa do acto de liquidação;

b) Antes se deverá entender que a Administração Tributária deve accionar a modalidade da compensação de dívida instituída nesse artigo 89º do CPPT, logo que se verifique o incumprimento e não estiver realizada a situação expressamente excepcionada;

c) De acordo com o preceituado pelos artigos 78º e 84º do CPPT, a cobrança das dívidas fiscais pode ocorrer ou por pagamento voluntário ou através da cobrança coerciva;

d) Findo o prazo do pagamento voluntário, previsto nas leis tributárias, o devedor encontra-se em mora, sendo legítima a cobrança coerciva;

e) Essa cobrança é motivada pela natureza da dívida, pelo seu carácter público e pela celeridade dessa cobrança e pela respectiva afectação à satisfação das necessidades colectivas;

f) Daí que, mesmo que o devedor conteste a legalidade da dívida exequenda ou do respectivo processo, a execução não se suspende, prosseguindo até venda de bens, se a dívida não estiver garantida de forma adequada, incluindo por penhora (art. 169º do CPPT):

g) Após a introdução no ordenamento jurídico-tributário português (Decreto-Lei n. 20/97, de 21 de Janeiro) do princípio da compensação de créditos fiscais com dívidas da mesma natureza resultantes, a Administração Tributária passou a estar obrigada a aplicar os créditos de que sejam beneficiários contribuintes devedores na compensação das respectivas dívidas (artigo 110º-A);

h) Essa previsão consta hoje do artigo 89º do CPPT, que nem exige (n.ºs 1 e 5), para ser viável a compensação, que tenha ocorrido a citação no processo de execução fiscal mas apenas que o processo tenha sido instaurado;

i) A utilização da compensação não significa que os direitos de defesa dos contribuintes sejam coarctados, ainda que não tenha decorrido o prazo de apresentação de medidas de defesa, porque no caso de uma eventual anulação da dívida por ilegalidade, o contribuinte será ressarcido pelo valor indevidamente cobrado acrescido dos juros indemnizatórios que se mostrarem devidos;

j) A utilização acima descrita do instituto da compensação concretiza na área fiscal uma possibilidade existente entre os particulares, para regulação de pretensões tuteladas pelo direito privado extinguindo mutuamente as obrigações entre os obrigados;

k) Numa relação de direito público, em que existe uma obrigação pecuniária exigível passível de ser, após o decurso do prazo de pagamento voluntário, objecto de cobrança coerciva, não constitui qualquer violência ou restrição ilegítima de direitos do contribuinte;

l) E, sendo a compensação efectuada no respeito das regras estabelecidas no artigo 89º do CPPT, não pode também alegar-se que a actuação da AT se tenha traduzido na violação do princípio da confiança, como de nenhum dos outros anteriormente assinalados:

m) Digamos que a compensação permite pela mobilização imediata, a título não definitivo, visto que a dívida poderá, eventualmente, ser anulada, de uma importância de que o devedor é titular, não apenas a garantia da prestação tributária (o que releva do interesse público), como a dispensa de outras situações a sofrer pelo devedor tributário que lhe seriam, em princípio, de não menor restrição, como a penhora, prestação de garantias adequadas e até mesmo a venda de bens;

n) Ora, se a compensação após o decurso o prazo para pagamento voluntário, mas antes de decorrido todo o prazo para impugnação/recurso, não é constitucionalmente vedada, inexistente razão para

deixar de interpretar o art. 89º do CPPT de acordo com a sua letra expressa, até porque dessa aplicação não resulta qualquer restrição injustificada das garantias dos devedores tributários;

o) Assim, deverá ser adoptada como a melhor interpretação do artigo 89º, n. 1 do CPPT, a efectuada pelo Acórdão fundamento, no sentido de essa norma não afronta os princípios fundamentais da igualdade, do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva, quando interpretado no sentido de que a compensação de créditos fiscais, realizada por iniciativa da Administração Tributária, pode ser efectuada desde o momento em que a dívida se torne exigível, apesar de ainda não se encontrar esgotado o prazo para o exercício do direito de impugnação e de esta ainda não ter sido deduzida.

p) E, concluindo-se que a actuação da Administração Tributária no caso do presente recurso não violou, antes cumpriu o princípio da legalidade, respeitando as normas legais vigentes.

Contra-alegou a recorrida, cujas conclusões das respectivas contra-alegações são as seguintes:

A. Não obstante as considerações tecidas no Acórdão n. 386/2005, de 13 de Julho, proferido pelo Tribunal Constitucional a propósito da constitucionalidade da norma ínsita no artigo 89º CPPT, a verdade é que, como expressamente afirmou o mesmo Tribunal, o juízo proferido limitou-se ao controlo da constitucionalidade da norma quando interpretada no sentido então defendido pela Fazenda Pública; razão pela qual, na determinação daquele que é “o melhor direito” ou a “mais acertada interpretação da norma”, o Supremo Tribunal Administrativo não se encontra limitado ou constrangido de alguma forma.

B. De acordo com a tese sustentada pela Fazenda Pública, o facto de, por força da segunda parte do n.º 1 do artigo 89.º do CPPT, a Administração Fiscal estar impedida de proceder à compensação se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial, oposição à execução da dívida exequenda ou esta esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código”, não pressupõe, todavia, que a mesma Administração Fiscal tenha de aguardar pelo decurso dos prazos de que o contribuinte dispõe para lançar mão dos citados expedientes legais em ordem a obter a suspensão do processo executivo, porquanto, segundo afirma, o contribuinte tem sempre a possibilidade de discutir a legalidade da dívida e de ser ressarcido dos prejuízos sofridos com o pagamento indevido de imposto mediante o pagamento de juros indemnizatórios.

C. A GESTAMP não concorda – nem poderia concordar – com o entendimento propugnado pela Fazenda Pública porquanto considera, na esteira do Acórdão recorrido, que tal entendimento “redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios [do contribuinte], com potencialidade para lesar de forma irreversível os seus direitos”, sendo certo, ademais, que essa não parece ser a interpretação mais consentânea com as restantes normas que disciplinam o processo executivo, nem é, certamente, essa a interpretação que melhor se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade, da igualdade e do acesso ao direito e aos tribunais.

D. O regime jurídico da compensação previsto no artigo 89º do CPPT reveste-se de uma natureza verdadeiramente excepcional que se justifica pelo facto de conflitar com um interesse legítimo do contribuinte – o direito a um crédito sobre o Estado – direito que, naturalmente, merece protecção quer se trate do Estado, quer se trate do contribuinte.

E. Não faz qualquer sentido que a execução possa ser extinta por cobrança coerciva – mediante compensação – ainda antes do sujeito passivo ter tido sequer oportunidade de obter a suspensão da mesma através da prestação de garantia, porquanto, se assim fosse, os casos de suspensão genericamente previstos no artigo 169º do CPPT e no artigo 52º da LGT não teriam qualquer aplicação prática, circunstância que, salvo o devido respeito, desvirtua por completo a intenção do legislador com a consagração legal dos mencionados normativos.

F. Nas situações em que o contribuinte apenas pretende discutir a inexigibilidade da dívida exequenda – como acontece, por exemplo, quando a dívida já está prescrita - a compensação antes do decurso do prazo de oposição, porque extingue o processo executivo, impede, de facto e irremediavelmente, o acesso à justiça, violando assim o direito constitucional a uma tutela jurisdicional efectiva consagrado no artigo 20º da Constituição da República.

G. Ao compensar de imediato a dívida exequenda – sem aguardar pelo decurso dos prazos de «contestação» que conferem ao sujeito passivo a possibilidade de obter a suspensão do processo executivo – a Administração Fiscal viola uma das mais elementares garantias do contribuinte: o direito ao prazo legalmente consagrado para deduzir a competente reclamação graciosa ou impugnação judicial, o que configura um cerceamento das garantias consagradas no n. 4 do artigo 268º da CRP.

H. Conferir-se à Administração Fiscal a discricionariedade de compensar a dívida exequenda antes ou depois dos prazos legalmente previstos configura, além do mais, uma flagrante violação do princípio constitucional da igualdade e da justiça material.

I. Os prazos previstos nas normas jurídico tributárias destinam-se, justamente, a conferir um grau aceitável de certeza à actuação das duas partes – Administração Fiscal e contribuintes – pelo que se a própria Administração Fiscal, se antecipa e desrespeita os prazos conferidos legalmente aos contribuintes para praticarem os actos que lhe permitem suspender a execução fiscal e, assim, obstar à compensação,

não só atenta contra o princípio constitucional da igualdade como defrauda a confiança desses mesmos contribuintes na lei e - sobretudo - na actuação dos órgãos e agentes da Administração,

J. Contrariamente ao que afirma o Tribunal Constitucional no Acórdão n. 386/2005, nem antecipando o prazo para “contestar” a dívida tributária em causa, o contribuinte consegue garantir o efeito de “não compensação”.

K. A jurisprudência relativa à questão sub *judice* já se consolidou, tendo-se já logrado reunir um consenso em torno do juízo de não inconstitucionalidade proferido pelo Tribunal Constitucional e a posição defendida por este Supremo Tribunal.

L. Do consenso entre as posições defendidas pelo Tribunal Constitucional e pelo Supremo Tribunal de Justiça resulta, sem margem para dúvidas, que a jurisprudência relativa à questão sub *judice* já se consolidou no sentido de que a interpretação veiculada pela Fazenda Pública, não sendo inconstitucional, não é a que melhor realiza as finalidades do direito e da justiça, porquanto dever-se-á entender que “[...] numa interpretação conforme à Constituição, o artigo 89º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não apoia a Administração na declaração de compensação de dívida tributária sem que sobre o acto de liquidação da mesma tenha decorrido o prazo de impugnação administrativa e contenciosa”.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que o recurso não merece provimento.

Foram colhidos os vistos legais.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no acórdão recorrido:

1. A reclamante foi notificada da liquidação adicional de IRC, no valor de € 823.414,99, relativa ao exercício de 2003, com data limite de pagamento em 08.08.2007 (fls. 14/16 dos autos);

2. Em 10.09.2007, a reclamante foi notificada pelos Serviços de Finanças, da compensação n. 2007 00000064984, no valor de € 81.123,87, efectuada em 04.09.2007 (fls. 17 dos autos);

3. A administração fiscal instaurou processo de execução fiscal n. 2356200701005014, em 30.08.2007, pelo valor de € 823.514,99.

4. A presente reclamação foi interposta em 18.10.2007.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

Está em causa a interpretação da 2ª parte do n. 1 do art. 89º do CPPT.

Dispõe este normativo:

“1. Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, *salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial, ou oposição à execução da dívida exequenda ou esta esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código.*

E a questão a resolver é esta: se não tiver ainda decorrido o prazo para o contribuinte reclamar, impugnar, recorrer ou opor-se à execução, é possível a compensação?

O acórdão fundamento, em função de acórdão proferido nesses autos pelo Tribunal Constitucional, decidiu que, nesse entretempo, a AF pode operar a compensação.

Não é esta a tese sufragada no acórdão recorrido. E nele se dá conta de outros arestos deste Supremo Tribunal que vão neste mesmo sentido.

Quid juris?

Como escreve Jorge de Sousa, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado, 1º volume, pág. 635, “a proibição de efectuar a compensação se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda, exprime uma intenção legislativa de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia. Por isso, está insito naquele n. 1 que *a compensação não possa ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa* do acto de liquidação da dívida em causa (...) Por outro lado, não se pode admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada previstos no art. 89º, *sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais*”.

Parece-nos esta uma tese a sufragar sem reservas.

E que não colide com a doutrina que emana do referido acórdão do TC.

Na verdade, não está em causa a inconstitucionalidade da norma, mas sim a sua interpretação sistemática.

Demais que o último argumento usado no acórdão recorrido, tem que nos induzir definitivamente a adoptar a solução que preconizamos.

Como aí se escreve, “a lei equipara, para o efeito, o regime legal de todos os preditos meios pelo que não pode operar-se qualquer diferenciação entre a impugnação judicial e a oposição”. Ora, operada a compensação, esta extinguiu-se, pelo que o executado ficaria sem meios de se opor à execução, qualquer que fosse o fundamento (*maxime*, a prescrição).

O que seria intolerável.

Aliás não se vê qualquer razão para interpretar esta norma de forma literal, deixando de fora os casos que não tinham sequer chegado à fase final da sua possível impugnação (entendida esta em sentido amplo).

Em suma, o acórdão recorrido não merece censura.

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

Custas pela Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 28 de Outubro de 2009. — *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* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *João António Valente Torrão* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2009.

Assunto:

Recurso por oposição de acórdãos. Oposição de julgados.

Sumário:

Para efeitos de recurso por oposição de acórdãos, inexistente oposição de julgados, se um e outro acórdão assentam em situações de facto não idênticas.

Processo n.º 214/09-50.

Recorrente: Domingues & Contente, Britas & Asfaltos, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 “DOMINGUES & CONTENTE, BRITAS E ASFALTOS, S.A.” vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11 de Dezembro de 2007, na parte em que negou provimento ao recurso por considerar não dedutíveis para efeitos fiscais as despesas da recorrente relativas a ajudas de custos e a uma nota de crédito, invocando oposição do decidido com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29 de Março de 2006 (rec. n.º 1236/05) e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 9 de Abril de 2002 (rec. n.º 398/97).

1.2 Em alegação, a recorrente apresenta as seguintes conclusões.

A. O presente recurso vem interposto do duto Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, na parte em que considerou não dedutíveis, para efeitos fiscais, as despesas da Recorrente relativas a (i) ajudas de custo e (ii) a uma nota de crédito.

B. Na referida parte, o Acórdão recorrido encontra-se em oposição com dois outros Acórdãos, a saber: (i) o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 29/03/2006, proc. n.º 1236/05; (ii) Acórdão do Tribunal Central administrativo sul (TCAS), de 09/04/2002 proc. n.º 398/87.

C. Apesar dos factos considerados como provados, o Acórdão recorrido entendeu que as ajudas de custo, apresentadas pela ora Recorrente, não eram indispensáveis à realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora, pelo que não constituem custos fiscais.

D. Diversamente, o Acórdão do STA de 29.03.2006 considerou que se impunha a dedução das despesas dado que as mesmas tinham sido “suportadas pela impugnante, no seu interesse, desde logo porque na aquisição de um factor de produção, sem que se evidencie que a sua assunção configure um acto de gestão desajustado à obtenção de ganhos”.

E. Atenta a natureza exemplificativa do art. 23.º, n.º 1, alínea d) do CIRC, para que a despesa seja considerada um custo ou perda, a mesma terá de ser realizada com vista à obtenção de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtiva.

F. Quanto ao requisito da comprovação refere ainda o Acórdão de 29.03.2006 que o mesmo se refere “à realização da despesa e não à sua indispensabilidade, que há-de resultar de um juízo assente nessa realidade – que a despesa teve, efectivamente, lugar”.

G. Assim, devem ser consideradas comprovadas as despesas que revertem a favor do factor de produção trabalho, desde que documentadas pelos trabalhadores, quer através de listagens manuscritas, nas quais se relacionam os quilómetros percorridos ao fim de cada dia, quer mediante a apresentação de mapa de quilómetros percorridos.

H. Acerca de despesas com comissões não constantes de facturas, o acórdão TCAS de 09.04.2002 considerou que “tais encargos embora não devidamente documentados não podem deixar de ser levados a conta de custos fiscais dedutíveis se se provar que o mesmos respeitavam aos encargos referidos na alínea b) do artigo 23.º do CIRC e se se demonstrar que os mesmos eram indispensáveis para a realização de proveitos”.

I. As quantias relativas às ajudas de custo, com o encarregado geral, o mecânico e o operador e laboratório, não podiam deixar de relevar como custo fiscal face aos seguintes documentos apresentados: (i) listagens manuscritas, nas quais se relacionam os quilómetros percorridos ao fim de cada dia, (ii) mapa de quilómetros percorridos, (iii) documentos justificativos da categoria que possuía o nome do funcionário, mês e ano das ajudas; e explicitação no que concerne à formação do valor a compensar por cada deslocação.

J. Em conformidade com o Acórdão do TCAS, de 29.03.2006, ainda que indevidamente documentados, os meios de prova apresentados corroboram a existência de despesas de deslocação, pelo que deveria o Acórdão recorrido tê-las admitido como custo fiscal.

K. Mais, conforme assevera o Acórdão do TCAS de 29.03.2006, é da exclusiva competência do empresário o juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos.

L. Entendeu o acórdão do TCAS de 29.03.2006 que “são custos fiscalmente dedutíveis todas as despesas que se relacionem directamente com o processo produtivo (...), designadamente, com a aquisição de factores de produção, como é o caso do trabalho”.

M. É inegável que as quantias, referidas no Acórdão recorrido, que a Recorrente apresenta como despesas realizadas, reverteram a favor dos seus trabalhadores, ou seja, destinaram-se à manutenção do factor produtivo trabalho, sendo que esta manutenção é indispensável para produzir proveitos.

N. Nestes termos, não tendo o artigo 23.º do CIRC carácter taxativo, mesmo que não se considerassem as despesas como ajudas de custo, do exposto demonstrado fica que estas despesas integram o alcance do referido artigo, devendo por isso, contrariamente ao entendido do Acórdão recorrido, ser admitidas como custos fiscais.

O. Quanto à nota de crédito, o Tribunal “a quo” concluiu que a quantia titulada pela mesma não podia ser qualificada como um custo fiscal por não se encontrar registada a respectiva provisão.

P. Importa referir, em primeiro lugar, que o entendimento segundo o qual, em situações como a descrita, é necessária a constituição de uma provisão se mostra contrário à posição assumida pela Administração Fiscal.

Q. Atenta a existência de uma nota de crédito, que documenta o custo fiscal contabilizado, o Acórdão recorrido julgou de forma oposita ao acórdão do TCAS de 9.04.2002.

R. O Acórdão do TCAS de 9.04.2002 considerou que as comissões pagas a uma sociedade, embora não constantes de recibos (pelo que indevidamente documentadas), não poderiam deixar de relevar face a outros meios de prova.

S. Acerca de encargos indevidamente documentados, o Acórdão do TCAS de 09.04.2002 considerou que não podem deixar de ser considerados custos fiscais dedutíveis os respeitantes a encargos a que se refere o artigo 23.º do CIRC.

T. Como supra se referiu, para que uma despesa se qualifique como custo fiscal, essencial se torna que a mesma tenha sido realizada com o objectivo de obter proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou de manter a fonte produtora.

U. No presente caso, provou-se que a nota de crédito em questão tem por base fornecimentos efectuados pela ora Recorrente a um seu cliente, no âmbito da actividade da primeira, tendo por vista a obtenção de proveitos sujeitos a imposto e a manutenção da fonte produtora.

V. Nestes termos, atenta a jurisprudência constante do Acórdão do TCAS, de 29.03.2006 e contrariamente ao sustentado pelo Acórdão recorrido, deve a existência da nota de crédito ser, por si só, suficiente para qualificar a quantia em causa como custo fiscal.

Termos em que se requer a V. Exas. considerem o presente recurso como procedente, revogando-se o Acórdão recorrido.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal – depois de a recorrente, notificada para o efeito, ter vindo indicar que o acórdão fundamento quanto à questão das ajudas de custo “é o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.03.2006, Proc. n.º 1236/05” (fls. 1021 dos autos) – emitiu parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo: por falta de indicação de um acórdão em oposição com o acórdão recorrido (1.ª questão); e por inexistência de oposição de soluções jurídicas (2.ª questão).

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em Pleno da Secção.

A recorrente, vencida no acórdão recorrido quanto à questão da dedutibilidade fiscal das despesas respeitantes a “ajudas de custo” e quanto à dedutibilidade fiscal de despesa respeitante a uma “nota de crédito”, alega existir oposição entre o decidido no acórdão recorrido e, quanto às “ajudas de custo”, o decidido no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 20 de Março de 2006, rec. n.º 1236/05

(acórdão fundamento), e, quanto à questão da “nota de crédito”, o decidido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 9 de Abril de 2002, rec. n.º 398/97 (acórdão fundamento).

A verificação da existência da alegada oposição de julgados em relação às duas questões suscitadas constituem, pois, as questões a decidir, desde já.

2.1 Em matéria de facto, e com relevo para as questões suscitadas no presente recurso, o acórdão recorrido assentou o seguinte.

A) Por ordem de serviço n.º 33621, de 8/9/98, a impugnante foi objecto de uma fiscalização em sede de IVA, IRC e Imposto de selo, com incidência temporal sobre os exercícios de 1996 e 1997.

B) A fiscalização culminou com a elaboração do relatório de fls. 414 a 437, que se dá por integralmente reproduzido onde, entre o mais, consta o seguinte (...);

C) Em 01.07.2001 a impugnante, foi notificada das liquidações adicionais de IRC respeitantes aos exercícios de 1996 e 1997 – fls. 59 e 60.

D) A impugnante paga ajudas de custo aos seus motoristas sempre que estes se encontram deslocados.

E) Os mapas de ajudas de custo a fls. 91 a 147 foram elaborados posteriormente à realização da inspecção tributária.

F) O encarregado geral da impugnante efectuava deslocações às obras e, mensalmente, apresentava à empresa um mapa dos quilómetros percorridos.

G) Ao operador de laboratório da impugnante incumbia recolher amostras no local e fazer análises no laboratório.

H) Nos anos de 1996 e 1997, o operador de laboratório deslocava-se em viatura própria, fazendo uma relação dos quilómetros percorridos ao fim de cada dia, mediante listagem por si manuscrita.

I) As ajudas de custo eram pagas aos trabalhadores com o respectivo vencimento.

[...]

S) Entre a impugnante e a António Veiga, SA foi celebrado o contrato de fornecimento de materiais fls. 205 a 209, que se dá por integralmente reproduzido.

T) Em 2/02/95, 01/04/95 e 20/09/95, a António Veiga, SA dirigiu à impugnante os faxes de fls. 210 a 213, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, reclamando na qualidade de tout-venant.

U) Em 31/12/96, a impugnante emitiu a favor da a António Veiga, SA, a nota de crédito C 000262, no valor de 33.250.500\$00 – fls. 203.

2.2 A impugnação judicial que está na origem dos presentes autos foi instaurada em 26 de Novembro de 2001 (carimbo da respectiva petição, a fls. 2 do autos). Assim, porque anterior a 2004, é-lhe aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) de 1984 (cf. o artigo 2.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, que aprovou o novo Estatuto dos tribunais Administrativos e Fiscais).

Resulta das alíneas b), b') e c) do artigo 30.º do ETAF de 1984, na redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, que a competência para o conhecimento dos recursos por oposição de acórdãos bem como para o seu seguimento cabe à Secção em pleno, sem prejuízo dos poderes do relator nesta matéria.

São requisitos do recurso por oposição de acórdãos, nos termos da alínea b) do artigo 30.º do ETAF, que em causa esteja o “mesmo fundamento de direito”, que não tenha havido “alteração substancial da regulamentação jurídica” e que se tenha perfilhado “solução oposta” nos dois julgados.

Tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo que os três requisitos legais *supra* referidos pressupõem naturalmente uma “identidade de situações de facto”, que apenas não é referida de forma expressa na norma do ETAF, pois que, sem essa identidade de situações fácticas, não tem sentido sequer a averiguação dos citados requisitos (cf., expressamente neste sentido, a título de exemplo, os recentes acórdãos do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 25 de Março de 2009, rec. n.º 1013/08, e de 6 de Maio de 2009, rec. n.º 17/09).

Assim, o recurso por oposição de acórdãos, pressupõe para além de uma “identidade jurídica” uma “identidade factual” (cf., neste sentido, o acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 6 de Maio de 2009, rec. n.º 676/08).

Vejamos, pois, se esta dupla identidade, jurídica e factual, se verifica no caso dos autos.

2.3 Da alegada oposição entre o Acórdão recorrido e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Março de 2006 (rec. n.º 1236/05), quanto à dedutibilidade fiscal das “ajudas de custo”.

No requerimento de interposição e nas suas alegações de recurso, a recorrente invocou, quanto à questão das ajudas de custo, oposição do decidido no acórdão recorrido com dois acórdãos: o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 20 de Março de 2006 (rec. n.º 1236/05) e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 9 de Abril de 2002 (rec. n.º 398/97). Notificada para indicar qual dos dois pretendia ver apreciado como acórdão fundamento, a recorrente veio dizer que o acórdão fundamento quanto à questão das ajudas de custo “é o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.03.2006, Proc. n.º 1236/05” (fls. 1021 dos autos). Assim, é apenas em face deste acórdão que se apreciará da alegada oposição de julgados, não se conhecendo da alegada oposição do decidido no acórdão recorrido com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul quanto à questão das ajudas

de custo, o que implica não considerar o exposto nas alegações de recurso respeitantes às conclusões H), J), K) e L) *supra* transcritas.

Vejamos, então, se ocorre a alegada oposição de julgados.

No acórdão recorrido, o motivo pelo qual o Tribunal considerou não serem aceites como custos fiscais para efeitos do artigo 23.º do CIRC as “despesas de representação” em causa foi o de não se ter feito prova da “realização daquelas despesas ao serviço da impugnante”, pelo que, diz o Tribunal, “também não se pode concluir que as mesmas foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto” (cfr. sentença recorrida, a fls. 881 dos autos).

A realidade dos factos é absolutamente outra no acórdão fundamento.

Aí, as despesas em causa – despesas de alimentação documentadas com facturas de restaurantes, respeitantes a almoços servidos a empregados da empresa que se encontravam deslocados e a quem eram pagas ajudas de custo e subsídio de refeição (cfr. fls. 950 e 951 dos autos) –, estão documentalmente provadas por facturas emitidas por restaurantes cuja regularidade formal e substancial não foi questionada pela Administração Fiscal, que igualmente não questionou a sua quantificação (cf. o acórdão fundamento a fls. 953 e 957 dos autos).

Perante esta radical diversidade de situações de facto – não estando provado no acórdão recorrido que as despesas foram realizadas ao serviço da recorrente, e estando assente essa prova no acórdão fundamento –, são naturalmente diversas as soluções jurídicas consagradas num e noutro dos arestos: a primeira, no sentido da não dedutibilidade fiscal da despesa; e a do acórdão fundamento, no sentido da sua dedutibilidade para efeitos fiscais.

Esta diversidade de soluções é consentânea com a diversidade de factos sobre os quais o juízo decisório assentou, não se verificando, pois, oposição de julgados.

Nesta parte, pois, o presente recurso não pode prosseguir.

2.4 Da alegada oposição entre o acórdão recorrido e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 9 de Abril de 2002 (rec. n.º 398/97), quanto à dedutibilidade fiscal da “nota de crédito”.

Também quanto à questão respeitante à dedutibilidade fiscal da “nota de crédito”, se julga inexistente a alegada oposição de julgados entre o acórdão recorrido e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 9 de Abril de 2002 (rec. n.º 398/97), indicado como acórdão fundamento.

Subjacentes a estes julgados estão também situações de facto manifestamente distintas, sendo esta diversidade de situações fácticas que determina a diversidade de soluções jurídicas adoptadas, como, aliás, defende o Ministério Público junto deste Tribunal no seu parecer (a fls. 1024 dos autos).

Assim, enquanto no acórdão recorrido está em causa uma “nota de crédito” emitida em consequência da incapacidade da empresa beneficiária de solver os seus compromissos, que representa uma redução de proveitos, que não uma despesa, da sociedade emitente (cf. decisão recorrida, a fls. 882 e 883 dos autos), no acórdão fundamento, as notas de crédito emitidas para pagamentos efectivos de comissões, são aceites como custos fiscais, pois que embora estivessem tais custos indevidamente documentados, ficou demonstrada a sua verificação através de outros meios de prova (cf. acórdão fundamento a fls. 934 a 937 dos autos, e números 7, 10, 11 e 13 do respectivo probatório, a fls. 934 e 936).

Razão por que, também aqui, não concorre a oposição de acórdãos que possa fundamentar o prosseguimento do presente recurso.

E, assim, havemos de convir, a terminar, que, para efeitos de *recurso por oposição de acórdãos*, inexistente oposição de julgados, se um e outro acórdão assentam em *situações de facto não idênticas*.

3. Termos em que se acorda julgar findo o presente recurso – n.º 5 do artigo 284.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se em 400 euros a taxa de justiça e em 200 euros a procuradoria.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2009. — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *João António Valente Torrão* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *António José Martins Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2009.

Assunto:

Reforma de Acórdão. Artigo 669.º, n.º 2 e 716.º do Código de Processo Civil. Erro ou lapso manifesto.

Sumário:

- I — Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, alínea a), e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito às partes requerer reforma do acórdão, quando «tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos», tendo então assim «a decisão sido proferida com violação de lei expressa» — cfr. o relatório do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro.*
- II — Só há lugar à reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que tem que ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.*

Processo n.º 468/08-50.

Recorrente: Carlos Manuel Figueira Ribeiro Santos Calisto.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

Carlos Manuel Figueira Ribeiro Santos Calisto vem requerer a reforma do acórdão de 25/03/09, a fls. 582 e seguintes, uma vez que, aí se considerou que, “na quantificação dos proveitos relativos ao exercício de 2001, a Administração Tributária utilizou um rácio relativo aquele mesmo ano de 2001, (que, como resulta dos elementos do processo, não existia)”, “erro evidente” que, só por si “implica necessariamente decisão inversa da proferida”.

A Fazenda Pública não contra alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto após o seu visto, afigurando-se-lhe “não haver lugar a intervenção do Ministério Público no incidente de aclaração/reforma de acórdão”.

Decorridos os vistos legais, nada obsta a decisão.

Vejam, pois:

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

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

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

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

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

E LOPES DO REGO, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, p. 444.

Ora, nos autos não existe qualquer lapso e, muito menos, manifesto, como é mister nos aludidos termos.

Pelo contrário, em tal erro parece laborar, no mínimo, a ora requerente.

Escreveu-se no acórdão recorrido:

Ora, no caso sub-judice, decorre do relatório da acção inspectiva que o critério utilizado na quantificação, no que aos proveitos diz respeito, foi o da utilização da percentagem mediana do Rácio R04, existente no sistema informático da DGI — *Rentabilidade Fiscal da actividade tendo em conta os exercícios de 1999 a 2001, inclusive* - para o todo do território nacional”.

E foi, nessa base, que o aresto ora reclamado apurou da existência de oposição, tomando em conta a situação factual aí expressa.

No que àquela concerne — como, aliás, no demais — o Supremo não pode apreciar o (des)acerto da factualidade aí expressa.

Sendo, como se acentua no acórdão reclamado, necessária, para a existência de oposição, a identidade das situações factuais em confronto — no sentido de preencherem a mesma “hipótese normativa” -, é daquelas que o tribunal se serve, tendo-as como definitivas para o efeito.

De outro modo: em tal circunstancialismo — para aferir da existência de oposição relevante -, o Supremo não se debruça, em apreciação da exactidão da fundamentação substancial, ainda que porventura, ou alegadamente, enferme de erro nos pressupostos de facto.

Ainda que, pois, a situação factual apurada, no acórdão recorrido, não seja correcta, o Supremo não pode servir-se de outra, para o efeito.

Aliás, o reclamante não procura minimamente demonstrar que o acórdão reclamado se não serviu da factualidade apurada no aresto recorrido; antes - errando consequentemente o alvo -, sustenta que ela não é correcta, pois que não existia o rácio de 2001, como - pretende - exuberantemente resultará do próprio relatório da inspecção.

Não incorreu, pois, a decisão reclamada, no “erro evidente” pretendido pelo reclamante.

Termos em que se indefere o pedido de reforma.

Custas pelo reclamante com taxa de justiça de cinco UC.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2009. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Alfredo Anibal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2009.

Assunto:

IRS. Ajudas de custo. Oposição de julgados.

Sumário:

Inexiste oposição, devendo o recurso ser julgado findo, nos termos do n.º 5 do artigo 284.º do CPPT, se a apontada contradição de soluções não resulta de divergência quanto à mesma questão de direito mas antes da aplicação das regras de apreciação do ónus da prova e da valoração da prova que foi produzida nos autos, à luz do mesmo regime jurídico vigente e aplicável.

Processo n.º 490/09-50.

Recorrente: Alain Auguste Marcel Lacroix e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Alain Auguste Marcel Lacroix e Catherine Marie Yvonne Pherbecourt Lacroix, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS proferido nestes autos em 9/12/2008, e que negou provimento ao recurso que haviam interposto da sentença do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IRS do ano de 1995, dele vieram interpor recurso para este Tribunal, por oposição com o acórdão do TCAS de 22/11/2005, proferido no recurso n.º 773/05, formulando as seguintes conclusões:

1.^a - Tal como o próprio TCAS já reconheceu nos presentes autos, verifica-se uma manifesta identidade entre as situações de facto e a questão de direito vertidas no acórdão-recorrido e no acórdão-fundamento e, no que ora releva, uma evidente contradição entre as soluções jurídicas alcançadas pelos referidos Arestos;

2.^a - Razão pela qual existe fundamento para a dedução do presente recurso, importando, agora, apontar os motivos pelos quais a decisão consubstanciada no acórdão-fundamento deverá prevalecer na ordem jurídica, anulando-se aquela que foi vertida no acórdão-recorrido;

3.^a- Entendeu o TCAS no acórdão-fundamento e entendem também os Recorrentes que impende sobre a administração tributária o ónus da demonstração de que os montantes percebidos por um determinado trabalhador, a título de ajudas de custo, não consubstancia o ressarcimento ou o reembolso de despesas por si incorridas ao serviço da entidade patronal;

4.^a- À semelhança do que sucedeu na situação sob apreciação no acórdão-fundamento, estamos, no caso vertente, na presença de rendimentos obtidos em conexão directa ou indirecta com a prestação de trabalho por conta de outrem, resultantes da existência de um vínculo laboral, não tendo ficado provado nos presentes autos que o valor auferido a título de ajudas de custo servia para compensar o trabalhador por ter sido transferido da sede da empresa para Portugal;

5.^a- Apenas se encontra junto aos autos um documento elaborado pela entidade patronal – de teor em tudo idêntico ao que foi junto ao processo que serviu de base à prolação do acórdão-fundamento – e que, nesta última sede, foi considerado pelo TCAS como credível e muito aceitável;

6.^a- Ao contrário do que sustenta o acórdão-recorrido, os montantes pagos aos Recorrentes não consubstanciaram o pagamento de um complemento remuneratório mas, outrossim, o efectivo reembolso de despesas incorridas ao serviço da sua entidade patronal, não constando dos autos qualquer elemento probatório que permita sustentar diferente entendimento, nomeadamente o de que tais montantes não foram pagos em função de deslocações do trabalhador em Portugal mas sim pelo facto de este ter alterado a sua residência de França para o nosso país;

7.^a- Aquilo que se conclui é que a entidade patronal procede ao pagamento, quer de ajudas de custo, quer de montantes a título de compensação a trabalhadores portugueses, quer a trabalhadores transferidos, em momento algum se referindo que foram pagas quantias ao Recorrente pela sua deslocação para Portugal ou que, pelo contrário, não lhe foram pagas ajudas de custo nem, sequer, a que título tais montantes foram pagos;

8.^a- Quanto à questão do ónus da prova, consideram os Recorrentes que, embora recaia sobre o contribuinte o ónus da prova do preenchimento dos pressupostos de isenção do imposto, é sobre a administração tributária que impende o ónus da prova da verificação dos pressupostos de incidência da norma de tributação negativa que a si própria faz a mesma norma de incidência;

9.^a- Designadamente porquanto não foram, em ambas as situações, apresentados pela administração tributária fundamentos válidos que permitissem sustentar a emissão da liquidação então impugnada, limitando-se aqueloutra a invocar que não se verificava uma correspectividade com o trabalho e que os montantes em causa não consubstanciavam o reembolso de despesas efectuadas pelo trabalhador por virtude do seu serviço;

10.^a- No mínimo, necessário seria que, em situações como aquelas em apreço e tal como considerou e bem o TCAS no acórdão-fundamento, se demonstrasse que o montante recebido tinha excedido o limite legal respectivo fixado para os servidores do Estado, previsto para o ano em causa, o que nunca sucedeu;

11.^a- Em suma, entendem os Recorrentes que o acórdão-recorrido deverá também ser anulado com fundamento na violação do princípio consagrado no artigo 75.º, n.º 1, da LGT ou, no limite e por não ter sido devidamente produzida pela administração tributária a prova dos factos constitutivos do direito de que arroga nem demonstrada a existência do facto tributário que motiva a liquidação adicional do imposto, com violação do disposto no artigo 100.º do CPPT.

Contra-alegando, veio a representante da FP dizer que inexistente identidade de situações e oposição de julgados, sendo correcta a interpretação reflectida no acórdão recorrido.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste STA emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado findo por não se verificar divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente no acórdão recorrido a seguinte matéria de facto:

A) Em data que não se pode precisar, foi efectuada uma acção de fiscalização à Sociedade “Spie Batignolles, SA”, de cujo relatório consta o seguinte: “2.2. Custos com pessoal 2.2.1. – Ajudas de custo 2.2.1.1. – Ajudas de custo estrangeiras. Verificou-se que a empresa atribuiu aos seus trabalhadores ajudas de custo no valor de 64 218 182\$00. Das referidas ajudas o valor de 57 579 620\$00 foram pagas a trabalhadores de nacionalidade francesa que na altura se encontravam ao serviço do estabelecimento estável, sendo cá processados os ordenados. O valor auferido a título de ajudas de custo era calculado em função do total de dias de cada mês e serviam para compensar o trabalhador pelo facto de ter sido transferido da sede da empresa em França para o estabelecimento estável em Portugal, conforme esclarecimento (parágrafo 6.º) dado pelo actual responsável da empresa, cujo original se encontra no processo, anexando-se fotocópia do mesmo na pág. 1 e 2. Ora, na realidade, as referidas importâncias foram atribuídas em virtude da mudança do local de trabalho e não por motivos de deslocação do trabalhador do seu domicílio profissional (sede ou estabelecimento estável) a qualquer obra ou para contactos com clientes ou fornecedores, desde que efectuados para além de 5 km ou 20 km, respectivamente para deslocações diárias ou por dias sucessivos, conforme estipulado nos art.º 2.º e art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 519-M/79, de 28 de Dezembro, alterados pelo Decreto-Lei n.º 248/94, de

7 de Outubro, em vigor à data do processamento das ajudas de custo. Assim, as importâncias pagas deveriam ter sido tributadas em sede de IRS nos termos do **art.º 2.º, n.º 3, alínea f)**. Por isso, serão remetidas informações às Direcções de Finanças respectivas, com a relação dos sujeitos passivos bem como o montante auferido a título de ajudas de custo. Os mapas com o referido anteriormente, assim como 2 recibos a título de exemplo, encontram-se em anexo nas págs. 14 a 16 e 20.” (cfr. doc. junto a fls. 4 do processo instrutor).

B) Em anexo à informação identificada no ponto anterior encontra-se um mapa referente aos meses de Maio a Dezembro, onde é indicado o nome de cada um dos trabalhadores estrangeiros e o montante pago (cfr. doc. junto a fls. 15 e 16 do processo instrutor junto aos autos).

C) Em 24 de Fevereiro de 2000, foi pela sociedade “Spie Batignolles, SA” elaborada a seguinte informação:” (...) *A fim de esclarecer a nossa política de atribuição de ajudas de custo, informamos que as mesmas são devidas em situações de deslocação e em situações de transferência de local de trabalho. Consideramos que configura o conceito de deslocação o desenvolvimento de trabalhos fora do local normal de trabalho, por um ou mais dias, mas sempre com a manutenção do local de trabalho de origem e pressupondo o seu regresso ao mesmo. Consideramos transferência toda a mudança de local de prestação de trabalho, com carácter continuado, obrigando a uma alteração no normal modo de vida do trabalhador. Neste conceito, ou não se prevê o regresso ao local de trabalho de origem ou não se consegue prever a data em que tal regresso pode ocorrer. Sempre que existe lugar a uma deslocação, paga-se uma ajuda de custo, em valores que são anualmente estipulados e que normalmente se encontram muito próximos dos limites de isenção de IRS aprovados no Orçamento Geral do Estado. Nos casos de transferências, pagam-se valores de ajudas de custo mais personalizadas e que se prendem com o sobrecusto previsível que uma situação de transferência acarretará ao trabalhador. Na negociação destes valores, atende-se à situação familiar do trabalhador, ao custo de vida (nomeadamente ao nível de alimentação e alojamento) no local de destino, à dimensão do período que se perspectiva que a transferência nesse local durará e à categoria profissional do trabalhador. Nestes casos, a ajuda de custo é paga por dia de estadia. No que respeita ao tratamento do pessoal estrangeiro, normalmente de nacionalidade francesa, que fica adstrito a Portugal, considera-se que o mesmo se encontra transferido pois o local de trabalho de origem é a sede da empresa em França. Este pessoal poder-se-ia considerar destacado e manter a remuneração paga pela sede. Todavia, como a legislação fiscal portuguesa e o regime previsto na Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e França obrigam a declarar e a tributar em Portugal os rendimentos auferidos por trabalhadores dependentes, segundo as regras aplicáveis aos residentes em território nacional quando a permanência neste território exceda os 183 dias, seguidos ou interpolados, ou, não se verificando tal pressuposto temporal, segundo as regras aplicáveis a não residentes quando as remunerações forem suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha em território nacional, entendeu-se conveniente que as remunerações fossem pagas também a partir da sucursal em Portugal. Assim, para além da remuneração normal paga, atribui-se uma ajuda de custo nos termos acima referidos para o pessoal transferido (...)*” (cfr. doc. junto a fls. 18 a 19 do processo instrutor junto aos autos).

D) Em 02/11/2000, foi elaborada uma declaração oficiosa de fixação, fixando os rendimentos da categoria A de IRS, no montante de 6.060.500\$00, alterando a declaração de rendimentos apresentada pelos impugnantes (cfr. doc. junto a fls. 28 do processo instrutor apenso).

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS de 8/12/09 (fls. 98 a 110 dos autos) que negou provimento ao recurso interposto pelos ora recorrentes da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Lisboa que lhes julgara improcedente a impugnação judicial deduzida contra liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 2005, com fundamento em oposição com o acórdão do TCAS de 22/11/2005, proferido no recurso n.º 773/05.

Alegam os recorrentes verificar-se uma evidente contradição entre as soluções jurídicas alcançadas pelos referidos arestos não obstante a manifesta identidade entre as situações de facto e a questão de direito vertidas no acórdão recorrido e no acórdão fundamento.

Vejamos. São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de julgados a identidade da questão fundamental de direito, a ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica e a oposição de soluções jurídicas, o que pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (v. artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do CPTA, Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, Vol. II, pág. 809, e Ac. do Pleno da SCT de 19/6/2002, no recurso n.º 26745).

Por outro lado, o facto de o Mmo. Juiz relator do processo no TCAS ter considerado verificada a alegada oposição não obsta a que este Tribunal possa julgar findo o recurso por inexistência de oposição por, como se refere no acórdão deste STA de 7/5/2003, no recurso n.º 1149/02, «o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido artigo 284.º, n.º 5 do CPPT, não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos

pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso».

E é essa precisamente a hipótese que ocorre neste caso porquanto não se verifica efectivamente entre os acórdãos em confronto divergência de soluções quanto à questão de direito em análise nos dois recursos.

É certo que a questão decidenda em ambos os acórdãos é a de saber se as importâncias pagas aos recorrentes e que motivaram as correcções à respectiva declaração de rendimentos, em sede de IRS, são de qualificar como ajudas de custo, como eles entendem, ou antes são um complemento remuneratório, como considerou a AF, que justifique a liquidação adicional efectuada.

No entanto, em ambos os arestos se afirma que é à Administração Tributária que cabe o ónus da prova da verificação dos respectivos pressupostos legais da sua actuação nesta matéria, pertencendo, em contrapartida, ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto praticado pela Administração (cfr. acórdão fundamento a fls. 125 e acórdão recorrido a fls. 107).

Sendo que foi à luz desses pressupostos, e apreciando concretamente a matéria de facto resultante da prova carreada e produzida nos autos, que, num caso, se concluiu não padecer a actuação da AF de ilegalidade, enquanto, noutro, se considerou não ser sustentável a liquidação efectuada pela AF, à míngua de provas.

A diversidade de soluções a que se chegou nos dois casos não encerra, porém, qualquer oposição de julgados na medida em que não contém uma verdadeira contradição entre as soluções jurídicas alcançadas quanto a nenhuma questão de direito mas antes resulta da aplicação das mesmas regras de aferição do ónus da prova e da valoração da prova que foi produzida nos autos, à luz do mesmo regime jurídico vigente e aplicável.

Com efeito, é, por isso, que no acórdão recorrido se refere que, face ao documento emitido pela entidade patronal do recorrente para justificar o pagamento das importâncias aqui em causa que legitima a actuação da AF em não aceitar qualificar tais verbas como ajudas de custo, impendia, então, sobre o recorrente a demonstração de que aquelas importâncias pagas pela sua entidade patronal nada tinham a ver com o facto dele se encontrar transferido do seu local de trabalho de origem, em França, para o nosso País, apresentando todas as características de complemento remuneratório, mas antes diziam respeito a deslocções permanentes dos escritórios da empresa às obras por conta da entidade patronal.

Ora, e foi por se ter considerado que nada disso foi demonstrado nos autos, uma vez que não existe qualquer tipo de suporte documental, como não foi feito qualquer outro tipo de prova admissível, designadamente a testemunhal, que se conclui em tal aresto (v. fls. 109/110) que a actuação da AF não padecia de ilegalidade, como se concluiu, de resto, também já na decisão recorrida, e, em consequência, se negou provimento ao recurso.

Também no acórdão fundamento se refere expressamente que, como se retira do probatório e melhor se colhe dos elementos dos autos, nem se prova que o valor auferido a título de ajudas de custas pelo recorrente servia para compensar o trabalhador pelo facto de ter sido transferido da sede da empresa em França para o estabelecimento estável em Portugal, uma vez que o documento mencionado como sendo o esclarecimento dado pelo responsável da empresa não se encontra no processo, nem que o montante recebido tenha excedido o limite legal respectivo fixado para os servidores do Estado nesse ano, o que, desde logo, não legitima a actuação da AF a qualificar, sem mais, as verbas em causa como ajudas de custo.

E, assim sendo, não existe, na verdade, real oposição de acórdãos, por não se verificar a alegada divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

Daí que, na falta de um dos pressupostos do recurso de oposição de julgados, o recurso deva, pois, ser considerado findo (artigo 284.º, n.º 5 do CPPT).

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça devida em € 400,00 e a procuradoria em metade.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2009. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2009.**Assunto:**

Execução de julgado. Prazo.

Sumário:

A obrigação da Administração Tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial e não com a remessa, a requerimento do contribuinte, do processo para o serviço competente para a execução.

Processo n.º: 570-A/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Têxtil Manuel Gonçalves, SARL.

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

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

I – O representante da Fazenda Pública, não se conformando com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 3/12/2008, que concedeu provimento ao recurso interposto por Têxtil Manuel Gonçalves, SARL, com os sinais dos autos, e revogou o despacho do Mmo. Juiz do TAF de Braga que indeferiu, por extemporaneidade, o requerimento de execução de julgado da sentença proferida em 23/4/07, dele vem interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, com fundamento em oposição com o acórdão, também da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 11/11/2006, formulando as seguintes conclusões:

1. As situações de facto no Acórdão Recorrido e no Acórdão Fundamento são, essencialmente, idênticas;

2. As decisões de direito encontram-se claramente em oposição;

3. A decisão do Acórdão Fundamento apresenta-se como a mais equilibrada em termos de ponderação de interesses e responsabilidades (a AF continua obrigada a pagar juros de mora) mas também em termos de interpretação das normas jurídicas aplicáveis: as do art.º 100.º da LGT e do art.º 146.º, n.º 2 do CPPT.

Contra-alegando, diz a recorrida:

A. O Digno Representante da Fazenda Pública veio interpor recurso, por Oposição de Acórdãos, do Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 03.12.2008, que concedeu provimento ao recurso jurisdicional deduzido do despacho de indeferimento liminar de um requerimento inicial de execução de julgado de uma sentença parcialmente favorável às pretensões da Têxtil Manuel Gonçalves, SA, com base na sua extemporaneidade.

B. Indicou como acórdão fundamento o aresto da mesma Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 11.11.2006, proferido no âmbito do recurso n.º 617/06, o qual concedeu provimento ao recurso jurisdicional deduzido da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgara procedente uma execução judicial de uma sentença proferida em autos de impugnação, condenando a Administração Fiscal a, no prazo de 15 dias, restituir o montante pago pela exequente, com juros indemnizatórios desde a data em que ocorreu o pagamento e, a partir da data do trânsito em julgado da decisão, com juros moratórios até efectivo reembolso.

C. Na sua alegação veio dizer que, quanto à situação de facto, existe coincidência entre os dois Acórdãos, na medida em que, em ambos os casos, *o processo ainda não foi remetido aos serviços tributários, não podendo a Administração Fiscal iniciar o cumprimento do julgado*, e, quanto à situação de direito, foram adoptadas soluções diferentes relativamente às mesmas questões de direito.

D. Salvo o devido respeito e melhor opinião, é entendimento da recorrida o de que não se encontram reunidos, no presente caso, os pressupostos do recurso por Oposição de Acórdãos.

E. Desde logo, não pode a recorrida aceder à identidade factual que serviu de base aos Acórdãos recorrido e fundamento.

F. Com efeito, o Acórdão recorrido assenta numa situação fáctica distinta da do Acórdão fundamento, porquanto, se no primeiro caso está em causa a questão de saber se, transitada em julgado a decisão na parte que julgou procedente a impugnação judicial, a Administração Fiscal deve proceder de imediato à sua execução ou deve aguardar pela remessa do processo (*apenas possível com o trânsito em julgado do Acórdão que vier a decidir o recurso interposto da parte da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial*), no segundo caso está em causa a questão de saber em que momento, transitada em julgado a decisão que concede integral provimento à impugnação judicial deduzida, se inicia o prazo para a execução espontânea de julgado, por parte da Administração Fiscal, e a partir de

que momento se considera que incorre a Administração Fiscal em mora para efeitos da contagem de juros indemnizatórios.

G. No caso *sub judice*, a ausência de “total identidade dos factos” não é sequer suprível pela circunstância de se encontrarem subsumíveis às mesmas normas legais (cfr. Acórdão do STJ, de 26.04.1995, proferido no âmbito do recurso n.º 87156) já que no Acórdão recorrido as normas legais objecto de análise e interpretação são outras para além daquelas objecto de análise no Acórdão fundamento: o Acórdão fundamento limita-se a interpretar, com base na situação fáctica dos autos – repita-se, diferente daquela em causa em instâncias do Acórdão recorrido –, os efeitos do conflito das normas do artigo 100.º da LGT e do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT; o Acórdão recorrido, para além da interpretação em concreto dos efeitos do conflito destas normas, debruça-se ainda sobre a compatibilidade desta interpretação com as normas constitucionais contidas no n.º 2 do artigo 205.º da CRP, na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP e no n.º 2 do artigo 103.º da CRP.

H. Acresce que, para existir oposição de acórdãos é necessário que as soluções opostas tenham sido perfilhadas relativamente ao mesmo fundamento de direito ou à mesma questão fundamental de direito.

I. Ora, no caso concreto, tal não se verifica.

J. No caso do Acórdão recorrido, a questão substantiva essencial pressupõe, no que diz respeito à sua compatibilidade com os princípios constitucionais relevantes, uma solução jurídica distinta da do Acórdão fundamento: no primeiro caso, questões relativas a garantias constitucionais fundamentais – como o seja, o direito de acesso à justiça ou o direito à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto cuja decisão foi (parcialmente) favorável – impõem uma ponderação dos interesses e princípios jurisdicionais aplicáveis diferente daquela exigida no caso do Acórdão fundamento; no segundo caso, razões de ordem prática e procedimental – insusceptíveis de serem verificadas na situação fáctica que serve de base ao Acórdão recorrido –, justificam que os efeitos do conflito das normas do artigo 100.º da LGT e do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT não sejam significantes no caso sobre que se detém, conclusão que não poderá tirar-se no caso do Acórdão recorrido.

K. Com efeito, a aplicação da solução jurídica proposta pelo Acórdão fundamento à situação fáctica prevista no Acórdão recorrido, atendendo àquela que é a sua questão substantiva essencial, redundaria numa desvirtualização do direito e dos princípios constitucionais vigentes e numa inequívoca desprotecção da parte que pretende ver imediata e plenamente executada a parte de uma sentença que lhe foi procedente, mas que contudo não pretende abdicar do seu direito de recorrer da parte da mesma sentença que lhe foi improcedente.

L. Isto é, jamais poderia concluir-se, relativamente à situação sobre que se detém o Acórdão recorrido, que a aplicação da norma do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, em sobreposição ao disposto no n.º 2 do artigo 100.º da LGT, não conflituaria *in casu* com o *dever de a Administração Fiscal executar de imediato e espontaneamente a decisão condenatória*. Na situação sobre que se detém o Acórdão recorrido, ao contrário do que se passa relativamente à situação sobre que se detém o Acórdão fundamento, a reconstituição da *situação que existiria se a acto anulado não tivesse sido praticado* não depende apenas da *elaboração da conta e dos actos que lhe são posteriores*. Na situação sobre que se detém o Acórdão recorrido, a remessa do processo ao órgão competente para efeitos de execução não depende apenas destes actos mas ainda do julgamento do recurso interposto pela impugnante relativamente à parte da sentença que lhe foi improcedente.

M. Daí que, na situação sobre que se detém o Acórdão recorrido, a aplicação da norma do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, em sobreposição ao disposto no n.º 2 do artigo 100.º da LGT, significa para a exequente uma significativa desprotecção – no que diz respeito aos direitos e princípios (liberdades e garantias) supra assinalados – que não se verifica na situação sobre que se detém o Acórdão fundamento.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Vem o presente recurso interposto do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 3/12/2008 (v. fls. 177 a 183 dos autos) com fundamento em oposição com o acórdão desta mesma Secção de 8/11/2006, proferido no recurso 617/06.

Tendo-se iniciado o presente processo em 2007, é aqui aplicável o regime legal do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1 e 4.º, n.º 2 da Lei n.º 13/2002, de 19/2, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

Assim, a admissibilidade do presente recurso por oposição de acórdãos depende dos seguintes pressupostos: existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

Como já se entendeu no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do STA de 29/3/2006, no 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, ou seja, deve verificar-se identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que pressupõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado nos dois arestos solução oposta.

Por outro lado, a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas (v. acórdão do Pleno desta Secção de 14/7/08, no recurso n.º 616/07).

O acórdão fundamento mostra-se, também, já transitado em julgado (v. fls. 230).

A questão em confronto nos dois arestos é a de saber a partir de que momento se deve contar o prazo para a Administração executar espontaneamente a sentença anulatória de uma liquidação.

Como se referiu já no despacho de fls. 240 a 242 dos autos, não há dúvida que existe a alegada contradição de julgados quanto a tal questão.

Com efeito, enquanto no acórdão recorrido se decidiu que a obrigação da AT de executar o julgado surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial que anulou a liquidação e não com a remessa, a requerimento do contribuinte, do processo para o serviço de finanças competente, já no acórdão fundamento se concluiu não ser a sentença anulatória, só por si, suficiente para esse efeito, sendo necessário a remessa do processo ao órgão da AF competente para a execução, nos termos do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT.

Ou seja, de acordo com o acórdão recorrido, o prazo para a AF executar espontaneamente a sentença anulatória de uma liquidação contar-se-ia do seu trânsito em julgado, ao passo que, segundo o acórdão fundamento, tal prazo só se iniciaria com a remessa do processo para o serviço competente para a sua execução.

A questão que importa assim, pois, dirimir é tão só a de saber se, transitada em julgado uma decisão anulatória de uma liquidação, a AT deve proceder de imediato à sua execução ou se tem que aguardar pelo envio do processo.

Não obstante a bem alicerçada fundamentação contida no acórdão fundamento, a jurisprudência mais recente desta Secção de Contencioso Tributário do STA (v. acórdão de 19/3/2009, proferido no recurso n.º 983/08) tem-se pronunciado em sentido contrário, ou seja, nos termos da fundamentação do acórdão recorrido, a qual se mostra, a nosso ver, mais consentânea com a interpretação das normas jurídicas aplicáveis, razão por que se deve continuar a manter o sentido desta jurisprudência.

Com efeito, dispondo o artigo 100.º da LGT que a AT está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo de execução da decisão, parece não se compatibilizar com esta disposição o n.º 2 do artigo 146.º do CPPT ao estabelecer que o prazo de execução espontânea nas sentenças e acórdãos dos tribunais tributários se conta a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de oito dias após o trânsito em julgado da decisão.

É que, como refere Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, volume I, pág. 1047, “*Na verdade, no art.º 100.º desta Lei (LGT) estabelece-se que, em caso de procedência da pretensão do contribuinte, a administração tributária fica obrigada «à imediata e plena reconstituição de legalidade do acto ou situação objecto do litígio».*

O regime que resulta deste n.º 2 do art.º 146.º, consubstanciando-se, por um lado, em fazer depender de requerimento de interessado a obrigação da administração tributária executar o acto e, por outro, em criar uma dilação para a constituição da obrigação da administração tributária dar execução ao julgado, não se harmoniza com o carácter imediato e incondicional que naquele art.º 100.º é atribuído a essa obrigação”.

E numa situação em que por deficiência na redacção da lei não é viável atingir soluções congruentes, a opção adequada só pode ser a de optar pela solução que melhor se compaginar com os princípios constitucionais.

Por isso, como conclui o ilustre Autor na obra citada, “*em face da supremacia da LGT sobre este Código, reconhecida no art. 1.º deste, e do sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar este Código, que é o da compatibilização das normas do CPT com as da LGT e regulamento das disposições desta dela carecidas [alínea c), do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro], parece não ser admissível que neste Código se estabeleça um regime incompatível.*

Por outro lado, as normas relativas ao regime de execução de julgados reportam-se às garantias dos contribuintes, pelo que o Governo não podia legislar nesta matéria em sentido diferente ao da referida autorização legislativa, pois tal matéria integra-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República”.

Daí que, seja por não se compatibilizar com o teor da LGT, seja porque o Governo não podia legislar sobre tal matéria em sentido divergente com o indicado na lei de autorização legislativa em que se baseou, sempre seria inconstitucional a norma do n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, na parte em

que condiciona o dever de execução de julgados a pedido do interessado e em que difere o momento de contagem do prazo de execução espontânea.

Tal inconstitucionalidade só seria de afastar se se interpretasse este n.º 2 do art.º 146.º do CPPT de forma a compatibilizá-lo com o referido art.º 100.º da LGT, como impõe o sentido da autorização legislativa, isto é, entendendo que o requerimento de remessa do processo é uma mera faculdade, atribuída ao interessado, para poder suprir a inércia do tribunal no envio espontâneo do processo à administração tributária para execução, o que até é sugerido pelo uso da expressão “*poderá*”, que seria susceptível de ser interpretada como exprimindo o carácter facultativo da apresentação do requerimento, não afastando um dever de remessa oficiosa.

Todavia, como salienta o Autor que vimos citando, a previsão de um prazo máximo para o exercício de tal faculdade, só pode compreender-se como tendo ínsita um efeito preclusivo do direito de o interessado requerer tal remessa, efeito este que não se compagina com um dever de remessa oficiosa.

De qualquer forma, o que importa é concluir que a obrigação da administração tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial, que não é necessário requerimento do interessado para existir essa obrigação e que a falta de tal requerimento no prazo indicado no n.º 2 do artigo 146.º do CPPT não faz precluir o direito deste de a exigir perante a administração tributária e os tribunais a execução do julgado.

Razão por que, fazendo o acórdão recorrido uma mais correcta interpretação da lei, não merece o mesmo qualquer censura.

III – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, o acórdão recorrido.

Custas pela Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2009. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Domingos Brandão de Pinho* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Lúcio Alberto de Assunção Barbosa* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2009.

Assunto:

Oposição de acórdãos. Compensação de dívida tributária. Interpretação conforme à Constituição.

Sumário:

Numa interpretação conforme à Constituição, o artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não apoia a Administração na declaração de compensação de dívida tributária, sem que sobre o acto de liquidação da dívida tenham decorrido os prazos de impugnação administrativa e contenciosa.

Processo n.º 997/08-50.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Gestamp Portugal – Gestão e Indústria de Estampagens Metálicas, L.^{da}

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

1.1 A Fazenda Pública vem recorrer do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-12-2008, proferido neste recurso n.º 997/08 (de fls. 157 a 160 dos autos), com fundamento em oposição com o acórdão também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de Junho de 2008, proferido no recurso n.º 133/08.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública apresenta as seguintes conclusões.

a) O artigo **89º do CPPT não contém qualquer previsão que impeça a Administração Fiscal** de proceder a compensação enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação administrativa e ou contenciosa do acto de liquidação;

b) Antes se deverá entender que a **Administração Tributária deve accionar** a modalidade da **compensação de dívida** instituída nesse artigo 89.º do CPPT, logo que se verifique o incumprimento e não estiver realizada a situação expressamente excepcionada;

c) De acordo com o preceituado pelos artigos **78.º e 84.º** do CPPT, a cobrança das dívidas fiscais pode ocorrer ou por **pagamento voluntário** ou através da **cobrança coerciva**;

d) Findo o prazo do pagamento voluntário, previsto nas leis tributárias, o devedor encontra-se em mora, sendo **legítima a cobrança coerciva**;

e) Essa cobrança é motivada pela **natureza da dívida**, pelo seu **carácter público** e pela **celeridade** dessa cobrança e pela respectiva afectação à satisfação das **necessidades colectivas**;

f) Daí que, **mesmo que o devedor conteste** a legalidade da dívida exequenda ou do respectivo processo, **a execução não se suspende**, prosseguindo até venda de bens, **se a dívida não estiver garantida** de forma adequada, incluindo por penhora (art. 169º do CPPT);

g) Após a introdução no ordenamento jurídico-tributário português (Decreto-Lei n.º 20/97, de 21 de Janeiro) do princípio da compensação de créditos fiscais com dívidas da mesma natureza resultantes, a Administração Tributária passou a **estar obrigada a aplicar os créditos** de que sejam beneficiários contribuintes devedores **na compensação das respectivas dívidas** (artigo 110º-A);

h) Essa previsão consta hoje do artigo **89º do CPPT**, que nem exige (n.ºs 1 e 5), para ser viável a compensação, que tenha ocorrido a citação no processo de execução fiscal mas apenas que o processo tenha sido instaurado [Ainda que se acolha tese mais restritiva confrontar declaração de voto do Senhor Conselheiro Jorge de Sousa no Acórdão de 7/12/2004, in proc. n.º 1245/04, no presente caso, o executado foi citado];

i) A utilização da compensação **não significa** que os **direitos de defesa** dos contribuintes sejam **coartados**, ainda que não tenha decorrido o prazo de apresentação de medidas de defesa, porque no caso de uma eventual anulação da dívida por ilegalidade, o **contribuinte será ressarcido** pelo **valor indevidamente cobrado** acrescido dos **juros indemnizatórios** que se mostrarem devidos;

j) A utilização acima descrita do instituto da compensação **concretiza na área fiscal** uma possibilidade existente entre os particulares, para regulação de pretensões tuteladas pelo direito privado extinguindo mutuamente as obrigações entre os obrigados;

k) Numa relação de direito público, em que existe uma **obrigação pecuniária exigível** passível de ser, após o decurso do prazo de pagamento voluntário, **objecto de cobrança coerciva**, não constitui qualquer violência ou restrição ilegítima de direitos do contribuinte;

l) E, sendo a compensação efectuada no respeito das regras estabelecidas no artigo **89.º do CPPT**, **não pode também alegar-se** que a actuação da AT se tenha traduzido na violação do princípio da confiança, como de nenhum dos outros anteriormente assinalados;

m) Digamos que a compensação **permite** pela mobilização imediata, a título não definitivo, visto que a dívida poderá, eventualmente, ser anulada, de uma importância de que o devedor é titular, **não apenas a garantia da prestação tributária** (o que releva do interesse público), como a **dispensa** de outras situações a sofrer pelo **devedor tributário** que lhe seriam, em princípio, de não menor restrição, como a penhora, prestação de garantias adequadas e até mesmo a venda de bens;

n) Ora, se a compensação após o decurso o prazo para pagamento voluntário, mas antes de decorrido todo o prazo para impugnação/recurso, não é constitucionalmente vedada, **inexiste razão para deixar de interpretar o art. 89º do CPPT** de acordo com a sua **letra expressa**, até porque dessa aplicação **não resulta** qualquer **restrição injustificada** das **garantias** dos devedores tributários;

o) Assim, **deverá ser adoptada** como a **melhor interpretação do artigo 89.º**, n.º 1 do CPPT, a efectuada pelo Acórdão fundamento, no sentido de essa norma *não afronta os princípios fundamentais da igualdade, do acesso ao direito e da tutela jurisdiccional efectiva*, **quando interpretado no sentido de que a compensação de créditos fiscais, realizada por iniciativa da Administração Tributária, pode ser efectuada desde o momento em que a dívida se torne exigível, apesar de ainda não se encontrar esgotado o prazo para o exercício do direito de impugnação e de esta ainda não ter sido deduzida**”.

p) E, concluindo-se que a actuação da **Administração Tributária** no caso do presente recurso **não violou, antes cumpriu o princípio da legalidade**, respeitando as normas legais vigentes, deverá **ser revogado o Douto Acórdão recorrido, confirmando-se o despacho reclamado** que procedera à compensação da dívida tributária com os créditos fiscais.

1.3 A recorrida “GESTAMP PORTUGAL - GESTÃO E INDÚSTRIA DE ESTAMPAGENS METÁLICAS LDA” contra-alegou e apresentou as seguintes conclusões.

A. Não obstante as considerações tecidas no Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 9 de Setembro de 2004 (Proc. n.º 242/04) e, sobretudo, no Acórdão n.º 386/2005, de 13 de Julho, proferido pelo Tribunal Constitucional a propósito da constitucionalidade da norma insita no artigo 89.º CPPT, a verdade é que, como expressamente afirmou este Tribunal, o juízo proferido limitou-se ao controlo da constitucionalidade da norma quando interpretada no sentido então defendido pela Fazenda Pública; razão pela qual, na determinação daquele que é “o melhor direito” ou a “mais acertada inter-

pretação da norma”, o Supremo Tribunal Administrativo não se encontra limitado ou constringido de alguma forma.

B. De acordo com a tese sustentada pela Fazenda Pública, o facto de, por força da segunda parte do n.º 1 do artigo 89.º do CPPT, a Administração Fiscal estar impedida de proceder à compensação “*se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial, oposição à execução da dívida exequenda ou esta esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código*”, não pressupõe, todavia, que a mesma Administração Fiscal tenha de aguardar pelo decurso dos prazos de que o contribuinte dispõe para lançar mão dos citados expedientes legais em ordem a obter a suspensão do processo executivo, porquanto, segundo afirma, o contribuinte tem sempre a possibilidade de discutir a legalidade da dívida e de ser ressarcido dos prejuízos sofridos com o pagamento indevido de imposto mediante o pagamento de juros indemnizatórios.

C. A GESTAMP não concorda - nem poderia concordar - com o entendimento propugnado pela Fazenda Pública porquanto considera, na esteira do Acórdão recorrido, que tal entendimento “*redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios [do contribuinte], com potencialidade para lesar de forma irreversível os seus direitos*”, sendo certo, ademais, que essa não parece ser a interpretação mais consentânea com as restantes normas que disciplinam o processo executivo, nem é, certamente, essa a interpretação que melhor se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade, da igualdade e do acesso ao direito e aos tribunais.

D. O regime jurídico da compensação previsto no artigo 89.º do CPPT reveste-se de uma natureza verdadeiramente excepcional que se justifica pelo facto de conflitar com um interesse legítimo do contribuinte - o direito a um crédito sobre o Estado - direito que, naturalmente, merece protecção quer se trate do Estado, quer se trate do contribuinte.

E. Não faz qualquer sentido que a execução possa ser extinta por cobrança coerciva - mediante compensação - ainda antes do sujeito passivo ter tido sequer oportunidade de obter a suspensão da mesma através da prestação de garantia, porquanto, se assim fosse, os casos de suspensão genericamente previstos no artigo 169.º do CPPT e no artigo 52.º da LGT não teriam qualquer aplicação prática, circunstância que, salvo o devido respeito, desvirtua por completo a intenção do legislador com a consagração legal dos mencionados normativos.

F. Nas situações em que o contribuinte apenas pretende discutir a inexigibilidade da dívida exequenda - como acontece, por exemplo, quando a dívida já está prescrita - a compensação antes do decurso do prazo de oposição, porque extingue o processo executivo, impede, de facto e irremediavelmente, o acesso à justiça, violando assim o direito constitucional a uma tutela jurisdicional efectiva consagrado no artigo 20.º da Constituição da República.

G. Ao compensar de imediato a dívida exequenda - sem aguardar pelo decurso dos prazos de “contestação” que conferem ao sujeito passivo a possibilidade de obter a suspensão do processo executivo - a Administração Fiscal viola uma das mais elementares garantias do contribuinte: o direito ao prazo legalmente consagrado para deduzir a competente reclamação graciosa ou impugnação judicial, o que configura um cerceamento das garantias consagradas no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

H. Conferir-se à Administração Fiscal a discricionariedade de compensar a dívida exequenda antes ou depois dos prazos legalmente previstos configura, além do mais, uma flagrante violação do princípio constitucional da igualdade e da justiça material.

I. Os prazos previstos nas normas jurídico tributárias destinam-se, justamente, a conferir um grau aceitável de certeza à actuação das duas partes - Administração Fiscal e contribuintes - pelo que se a própria Administração Fiscal, se antecipa e desrespeita os prazos conferidos legalmente aos contribuintes para praticarem os actos que lhe permitem suspender a execução fiscal e, assim, obstar à compensação, não só atenta contra o princípio constitucional da igualdade como defrauda a confiança desses mesmos contribuintes na lei e - sobretudo - na actuação dos órgãos e agentes da Administração.

J. Contrariamente ao que afirma o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 386/2005, nem antecipando o prazo para “contestar” a dívida tributária em causa, o contribuinte consegue garantir o efeito de “não compensação”.

K. A jurisprudência relativa à questão *sub judice* já se consolidou, tendo-se já logrado reunir um consenso em torno do juízo de não inconstitucionalidade proferido pelo Tribunal Constitucional e a posição defendida por este Supremo Tribunal.

L. Do consenso entre as posições defendidas pelo Tribunal Constitucional e pelo Supremo Tribunal de Justiça resulta, sem margem para dúvidas, que a jurisprudência relativa à questão *sub judice* já se consolidou no sentido de que a interpretação veiculada pela Fazenda Pública, não sendo inconstitucional, não é a que melhor realiza as finalidades do direito e da justiça, porquanto dever-se-á entender que “[...] numa interpretação conforme à Constituição, o artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não apoia a Administração na declaração de compensação de dívida tributária sem que sobre o acto de liquidação da mesma tenha decorrido o prazo de impugnação administrativa e contenciosa”.

Termos em que deverá o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se a douta decisão recorrida, com todas as consequências legais.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

A questão objecto do presente recurso e que deu causa à oposição de julgados prende-se com a interpretação do disposto no artº 89º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário referente à compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária.

Alega a recorrente que a utilização da compensação não significa que os direitos de defesa dos contribuintes sejam coarctados, ainda que não tenha decorrido o prazo de apresentação de medidas de defesa, porque no caso de uma eventual anulação da dívida por ilegalidade, o contribuinte será ressarcido pelo valor indevidamente cobrado acrescido dos juros indemnizatórios que se mostrarem devidos.

Mais alega que não sendo a compensação após o decurso o prazo para pagamento voluntário, mas antes de decorrido todo o prazo para impugnação/recurso, constitucionalmente vedada, inexistente razão para deixar de interpretar o art. 89º do CPPT de acordo com a sua letra expressa, até porque dessa aplicação não resulta qualquer restrição injustificada das garantias dos devedores tributários;

Afigura-se-nos que carece de razão.

O acórdão recorrido concluiu pela inadmissibilidade de compensação de dívidas de tributos por iniciativa da Administração Tributária antes de esgotados os prazos de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso judicial ou oposição à execução, sob pena de violação dos princípios constitucionais da igualdade e do acesso ao direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13º, 20º e 268º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa).

Parece-nos ser, aliás, essa a única interpretação possível do preceito, e a única compatível com os referidos princípios constitucionais.

Como refere Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado, 5 edição, pag. 635 e 636, «*a proibição de efectuar a compensação se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda exprime uma intenção legislativa de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia. Por isso, está insito naquele n.º 1 que a compensação não possa ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa e administrativa do acto de liquidação da dívida em causa.*».

Ademais a interpretação que o acórdão recorrido faz do preceito vem de encontro à jurisprudência dominante deste Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que o artigo 89º do CPPT deve ser interpretado de forma a não se admitir a declaração de compensação de dívida de tributos por iniciativa da Administração Tributária enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa – cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 13.05.2008, recurso 355/08, de 21.05.2008, recurso 356/08 e de 25.06.2008, recurso 464/08, de 15.04.2009, recurso 262/09, e de 22.04.2009, recurso 277/09, todos in www.dgsi.pt.

E é a jurisprudência que melhor se coaduna com a garantia da tutela jurisdicional efectiva consagrada no artº 268º, n.º 4, garantia essa não assegurada na tese defendida no acórdão fundamento pois que permite à Administração Fiscal proceder à compensação prevista no artº 89º do CPPT antes de decorrido o prazo para reclamar, impugnar judicialmente ou deduzir oposição à execução, obrigando o contribuinte a ver reduzidos e derogados os prazos de defesa expressamente previstos na lei.

Sendo também a jurisprudência mais conforme com o princípio constitucional da igualdade já que na tese defendida pelo acórdão fundamento poderão ocorrer simultaneamente casos em que, por inércia da Administração Fiscal, os contribuintes dispõem integralmente dos prazos para reclamar, impugnar judicialmente ou deduzir oposição à execução, e casos em que, por maior eficiência da Administração Fiscal, se vêem confrontados com a compensação das dívidas tributárias, antes mesmo de decorridos aqueles prazos.

Em síntese, e como bem sustenta a recorrida nas suas alegações de fls. 206 e segs., a interpretação que o acórdão recorrido faz do preceito constitui o critério normativo mais adequado à justa realização do direito.

Termos em que somos de parecer que deve ser sufragada a doutrina acolhida no acórdão recorrido, julgando-se improcedente o recurso.

1.5 Tudo visto, cumpre decidir, em Pleno da Secção.

O presente processo de reclamação de órgão de execução fiscal iniciou-se em 23-6-2008, pelo que lhe é aplicável o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002 – cf., 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 da Secção, 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, desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-12-2008, proferido neste recurso n.º 997/08 (de fls. 157 a 160 dos autos); e o aresto fundamento, o acórdão também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de Junho de 2008, proferido no recurso n.º 133/08.

Trata-se, nos dois arestos, de saber se, numa interpretação conforme à Constituição, o artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário apoia, ou não, a Administração Fiscal na declaração de compensação de dívida tributária, sem que sobre o acto de liquidação da mesma dívida tenha decorrido o prazo de impugnação administrativa e contenciosa – verificando-se que o acórdão recorrido decidiu-se pela negativa, e no acórdão fundamento foi decidido em contrário: que o artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não afronta os princípios fundamentais da igualdade, do acesso ao direito e da tutela jurisdiccional efectiva, quando interpretado no sentido de que a compensação de créditos fiscais, realizada por iniciativa da Administração Tributária, pode ser efectuada desde o momento em que a dívida se torne exigível, apesar de ainda não se encontrar esgotado o prazo para o exercício do direito de impugnação e de esta ainda não ter sido deduzida.

Ambos os acórdãos foram proferidos no mesmo quadro legal e com identidade essencial das respectivas situações de facto.

Pelo que, assim sendo, verifica-se, efectivamente, a invocada oposição.

2.1 Em matéria de facto, remete-se para os termos do acórdão recorrido – de acordo com o artigo 713.º, n.º 6, *ex vi* do artigo 726.º, ambos do Código de Processo Civil.

2.2 Prescreve o n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que «*Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição execução da dívida exequenda ou esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código*».

A este propósito, em anotação 9. ao artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, Jorge Lopes de Sousa escreve como segue.

«O Tribunal Constitucional no acórdão n.º 386/2005 entendeu que o n.º 1 deste art.º 89.º não é materialmente inconstitucional, à face dos princípios da igualdade e do acesso aos tribunais (art.ºs 13.º e 20.º, n.º 1 da CRP), quando interpretado com o sentido de permitir a compensação logo que a dívida se torna exigível, findo o prazo de pagamento voluntário de 30 dias (aplicável, nos termos do art.º 85.º, n.º 2, do CPPT, quando não for fixado prazo especial), mesmo antes de estar findo o prazo para o exercício do direito de impugnação, que é de 90 dias, nos termos do n.º 1 do art.º 102.º deste Código, embora desta interpretação resulte que o contribuinte que vise obstar à compensação tenha de impugnar o acto de liquidação dentro daquele prazo de 30 dias, sob pena de perder o direito de ver suspensa a execução, pois a dívida, operada a compensação, fica cobrada. Parece, porém – pondera Jorge Lopes de Sousa –, que a interpretação que se deve efectuar do n.º 1 deste art.º 89.º não é essa, pois a proibição de efectuar a compensação, se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda exprime uma intenção legislativa de a compensação só se dever efectuar relativamente a dívidas sobre as quais não haja controvérsia. Por isso, está insito naquele n.º 1 que a compensação não possa ser declarada enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa e administrativa do acto de liquidação da dívida em causa.»

E assinala o mesmo Autor, na mesma obra, em anotação 7. ao normativo em foco, que «*(...) não se pode admitir que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito, como sucede nos casos de compensação forçada previstos no artigo 89.º, sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais*».

Também no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 23/4/08, proferido no recurso n.º 133/08, já se disse que tal entendimento «*(...) redundaria numa diminuição irrazoável e desproporcionada dos meios de defesa e impugnatórios da recorrente, com potencialidade para lesar de forma irreversível os seus direitos, já que não precludindo embora a possibilidade de vir a contestar a dívida executada e não importando numa perda definitiva do valor do seu crédito, a verdade é que a privação no momento certo do correspondente montante pode ocasionar graves problemas de liquidez de empresas como a recorrente e, em última análise, comprometer a sua sobrevivência económica*».

Por nós, diremos que se pode entender-se que o n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário «não consubstancia uma limitação inaceitável do direito de defesa», e, assim, poderá não ser materialmente inconstitucional – como, aliás, já decidiu o Tribunal Constitucional no seu acórdão supracitado.

Julgamos, no entanto, que a interpretação do n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de melhor conformidade com a Constituição e os seus princípios (mormente o de tutela jurisdiccional efectiva), é aquela que diz não ser admissível «*que ocorra uma privação coerciva de um direito de crédito (...), sem que sejam concedidas ao afectado por ela todas as garantias de*

defesa que são concedidas à generalidade dos executados fiscais» – de certo modo se acolhendo a doutrinação de Jorge Lopes de Sousa, supracitado.

Cf. no sentido do que vem de dizer-se, por exemplo, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 21-5-2008; de 25-6-2008; e de 15-4-2009, proferidos nos recursos n.º 356/08; n.º 464/08; e n.º 262/09.

Cf., por último, mas não por isso menos importante, o acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 6-5-2009, proferido no recurso n.º 365/08, em que ficou confirmado que «O artigo 89.º do CPPT deve ser interpretado de forma a não se admitir a declaração de compensação de dívida de tributos por iniciativa da administração tributária enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa, sob pena de violação dos princípios da igualdade, de acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP)».

De resto, à tese do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 386/2005, que se pronunciou sobre a constitucionalidade material do artigo 89.º do CPPT, proferido no processo n.º 947/04, com data de 13.07.2005, é o próprio Tribunal Constitucional a dar a seguinte resposta, de modo subido aliás: «a concreta realização do direito por mediação de uma norma legal pressupõe uma ponderação prudencial do sentido normativo do critério aplicando, concorrendo para esse desiderato um conjunto de elementos ou factores que determinam, em face dos diferentes sentidos possíveis da norma, aquele que corresponderá “ao melhor direito” na óptica da sua aplicação do caso concreto, tendo por referentes axiais a intencionalidade prático-normativa da norma considerada em face da ratio iuris desvelada pelas valências axiológicas do sistema jurídico»; «(...) devendo referir-se que o juízo de constitucionalidade vertido no Acórdão n.º 386/2005, não implica nem traduz a ideia de que o concreto sentido normativo aí analisado corresponde à única interpretação possível ou tão-pouco àquela que terá maior densidade axiológica em face dos parâmetros de constitucionalidade invocados»; «(...) o que significa, portanto, que este Tribunal, no aresto citado, não cuidou da determinação do “melhor direito” em termos de apurar o sentido ou dimensão normativa que traduzisse, à luz dos pertinentes critérios metodológicos, o critério normativo mais adequado à justa realização do direito» – cf., *ipsis verbis*, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 481/08, de 7-10-2008.

O Tribunal aplicador da lei, porém, tem a tarefa de realizar e consubstanciar «um esforço interpretativo de desocultação do sentido mais adequado a conferir ao artigo 89.º do CPPT mobilização normativa» – como, com pertinência para o caso, ensina o erudito acórdão do Tribunal Constitucional.

O acórdão recorrido (seguindo, de resto, a doutrinação de Jorge Lopes de Sousa) fez do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário a seguinte “mobilização normativa”: «O artigo 89.º do CPPT deve ser interpretado de forma a não se admitir a declaração de compensação de dívida de tributos por iniciativa da administração tributária enquanto não decorrerem os prazos legais de impugnação contenciosa ou administrativa do acto de liquidação da dívida em causa, sob pena de violação dos princípios da igualdade e do direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 13.º, 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP)».

Como assim, e sem necessidade de mais alargados considerandos, resta-nos dizer, em resposta ao *thema decidendum*, que o acórdão recorrido fez boa interpretação do disposto no n.º 1 do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Razão por que havemos de concluir, em síntese, que numa *interpretação conforme à Constituição*, o artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não apoia a Administração na *declaração de compensação de dívida tributária*, sem que sobre o acto de liquidação da dívida tenham decorrido os prazos de impugnação administrativa e contenciosa.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em um oitavo.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2009. — Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (relator) — Jorge Manuel Lopes de Sousa — Domingos Brandão de Pinho — Lúcio Alberto de Assunção Barbosa — Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — António Francisco de Almeida Calhau — João António Valente Torrão — António José Martins Miranda de Pacheco — Dulce Manuel da Conceição Neto.



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.
